



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

24 de Abril de 2008

---

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 2.<sup>o</sup> trimestre de 2007

---

**Acórdão de 11 de Abril de 2007.****Assunto:**

*Execução fiscal. Despacho de reversão. Impugnação judicial. Oposição à execução. Erro na forma do processo. Convolação. Direito de acesso à justiça.*

**Sumário:**

- I — É a oposição à execução, e não a impugnação judicial, o meio processual adequado para o executado por reversão discutir em juízo o despacho que determinou essa reversão.*
- II — Não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade.*
- III — Indeferida liminarmente a petição, não pode o juiz conhecer das questões suscitadas na mesma, ainda que de conhecimento oficioso.*
- IV — Não viola o direito de acesso à justiça, garantido constitucionalmente, o despacho que decide ser outro o meio processual adequado para o interessado fazer valer os seus direitos.*

Processo n.º 19/07-30.

Recorrente: João José Delgado Cardador.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** — João José Delgado Cardador, com os sinais dos autos, inconformado com o despacho da Mma. Juíza do TAF de Leiria que indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação judicial que deduziu contra a execução fiscal contra si mandada reverter enquanto responsável subsidiário, dele vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- O disposto no artigo 22.º, n.º 4 da LGT garante ao contribuinte que se pretende responsabilizar subsidiariamente a possibilidade de impugnar o acto tributário no que a si mesmo diz respeito, nomeadamente invocando como fundamento da impugnação a prescrição da dívida, a sua ilegitimidade e ausência de culpa na inexistência de património na originária devedora.

2- Assim, com base nesses vícios o contribuinte responsável subsidiário poderia no prazo de 90 dias deduzir impugnação nos termos do disposto nos artigos 99.º e 102.º do CPPT.

3- Mesmo que assim se não entendesse por força do disposto no artigo 204.º do CPPT, sempre a excepção de prescrição deveria ser apreciada no âmbito da impugnação uma vez que a mesma é de conhecimento oficioso como determina o artigo 175.º do mesmo diploma legal.

4- Ainda que se viesse a entender que as invocadas ilegalidades eram de invocar num processo de oposição à execução, sempre a impugnação deduzida deveria seguir os seus termos como oposição à execução por força do disposto no artigo 98.º, n.º 4 do CPPT e 97.º, n.º 3 da LGT.

5- Sendo que a tal não entender-se constituiria uma violação da norma constitucional que garante a todos o acesso efectivo à justiça (artigo 20.º da CRP).

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado do tribunal recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** — É do seguinte teor o despacho recorrido:

*«O impugnante, contra quem reverteram as execuções fiscais identificadas em epígrafe, na p.i., vem colocar em crise os despachos de reversão, pedindo a final a respectiva anulação, com fundamento nas circunstâncias de não ter sido gerente de facto da executada principal, de esta não exercer actividade, nem ser responsável pela insuficiência patrimonial da sociedade executada.*

*De acordo com a jurisprudência pacífica dos nossos tribunais superiores, o meio processual adequado à discussão das questões suscitadas pelo impugnante é a oposição à execução fiscal. Assim sendo, ocorre erro na forma de processo que, nos termos do art.º 98.º, n.º 4 do CPPT, determina a convolação na forma do processo adequada, nos termos da lei, ou seja, se estiverem reunidas as condições de admissão do processo adequado.*

*Nos termos do disposto no art.º 203.º do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal. Compulsados os processos de execução fiscal apensos, verifica-se que, em todos eles, as citações do impugnante, na qualidade de revertido, ocorreram em 23/03/06.*

*Verificando-se que a petição inicial foi apresentada no serviço de finanças de Ansião em 21.06.2006, foi ultrapassado o prazo de 30 dias de que o interessado dispunha para deduzir oposição, não sendo, por isso, possível a convalidação para a forma processual adequada de oposição à execução.*

*Face ao exposto, o tribunal indefere liminarmente a presente impugnação, por erro na forma de processo.*

*Notifique.*

*Custas pelo impugnante.».*

**III** – Vem o presente recurso interposto do despacho da Mma. Juíza do TAF de Leiria que indeferiu liminarmente a impugnação judicial deduzida pelo recorrente contra a execução fiscal contra si mandada reverter com o fundamento de que o meio processual por ele utilizado não era o adequado mas sim a oposição à execução, não sendo possível a sua convalidação por se mostrar já ultrapassado o prazo de que dispunha para o fazer.

Nas suas alegações de recurso, o impugnante continua a defender a adequação do meio processual utilizada e de que, a não se entender assim, sempre seria possível a sua convalidação ou, no mínimo, o conhecimento da prescrição, por ser de conhecimento oficioso.

A questão de saber qual o meio processual que deve usar o executado por reversão que pretende a nulidade ou a anulação do despacho que determinou aquela tem merecido tratamento uniforme por parte deste Tribunal.

A este propósito se transcreve o que se disse no acórdão de 12/5/05, proferido no recurso 1229/04, e repetido no acórdão de 8/3/06, no recurso 1249/05:

«(...) 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, relatado pelo ora relator).

Neste, a este propósito, referiu-se o seguinte:

“Porém, a esta 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) e g).

Significa isto que o revertido pode deduzir impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade, porém, apenas naquelas situações; nelas não se inclui, todavia, o despacho que ordena a reversão da execução.

De concluir é, pois, que do despacho que ordena a reversão da execução não cabe impugnação judicial.

Por outro lado, face ao disposto no art.º 204.º, n.º 1, alínea 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 do processo.».

No mesmo sentido se refere no acórdão de 13/7/05, no recurso 504/05, que «sendo o despacho que decide a reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses neste meio processual».

Também Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT, 4.ª edição, pág. 1045, defende que “a oposição à execução fiscal estará naturalmente vocacionada, como contestação que é, para a invocação de quaisquer fundamentos que possam servir para contrariar a pretensão executiva, independentemente do seu carácter substantivo ou adjectivo (art.º 487.º do CPC), à semelhança do que sucede com o processo civil, em que a oposição do executado é o meio processual adequado para a invocação de qualquer falta de pressupostos processuais (art.º 813.º, alínea c), do CPC)”.

Assim sendo, na linha da jurisprudência citada, nenhum reparo a fazer ao despacho recorrido que considerou ser a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido, ora recorrente, pôr em crise o despacho de reversão.

É certo que o artigo 97.º, n.º 3 da LGT prescreve em ordem à celeridade da justiça tributária e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei, procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa.

Todavia, neste caso, também a convalidação para a forma processual adequada se não poderia fazer, pois à data em que a petição inicial foi apresentada já se mostrava ultrapassado o prazo de 30 dias que

o recorrente dispunha para deduzir oposição nos termos do artigo 203.º CPPT, uma vez que tendo sido citado em 23/3/06 só em 21/6/06 veio impugnar judicialmente o despacho de reversão.

E, como se refere no acórdão deste Tribunal de 8/2/06, no recurso n.º 1135/05, não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei (artigo 137.º CPC), a convalidação da oposição em impugnação judicial se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade.

E não se diga que tal entendimento constitui uma violação da norma constitucional que garante a todos o acesso efectivo à justiça (artigo 20.º CRP), pois ao revertido sempre está garantido o acesso à justiça para defesa dos seus interesses através de meio processual adequado que é, neste caso, a oposição à execução fiscal, desde que o faça dentro dos prazos previstos na lei, não constituindo qualquer violação ou constrangimento àquele princípio constitucional o estabelecimento de prazos para o seu exercício.

Não sendo por o processo seguir uma ou outra forma que deixam de ser apreciados os fundamentos alegados pelo interessado; pelo contrário, é para melhor o possibilitar que se deve seguir a forma apropriada e não outra.

Por último, indeferida liminarmente a petição apresentada nunca o tribunal poderia conhecer de qualquer dos fundamentos em que aquela se alicerçasse, nem mesmo oficiosamente.

Improcedem, desta forma, todas as alegações de recurso apresentadas.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IVA. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais.*

### Sumário:

*Prescrevendo o artigo 3º n.º 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 35/07-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **VPC – PORTUGAL, VENDAS POR CORRESPONDÊNCIA, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença de 21 de Junho de 2006 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a «impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de IVA respeitante ao ano de 2000 e aos meses de Novembro e Dezembro de 2002», mantendo essa liquidação.

Formula as seguintes conclusões:

### **«I. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I.

A Doutra Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI*” (sublinhado nosso).

II.

Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III.

Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV.

Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

V.

Inexistindo, na “*lei do POC*”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “*serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCP*”;

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI.

A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII.

A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII.

Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX.

Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X.

E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI.

Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII.

Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII.

Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV.

Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC**;

XV.

Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT**,

XVI.

Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP**;

**3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII.

Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

XVIII.

Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*.

XIX.

Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.*”

XX.

No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI.

Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII.

Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII.

A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV.

Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV.

Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI.

**E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;**

XXVII.

A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII.

A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX.

**Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP;**

**4. Pela revogação da Sentença Recorrida**

XXX.

A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXI.

Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

XXXII.

A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIII

O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIV.

Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXV.

O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

XXXVI.

A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVII.

A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXVIII.

A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XXXIX.

Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo

de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XL.

Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLI.

A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLII.

Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLIII.

E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

XLIV.

Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

XLV.

E pela anulação da liquidação impugnada;

XLVI.

Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

XLVII.

Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

XLVIII.

A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

XLIX.

E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«As conclusões XXX) e XXIV) das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença: as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º nº3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento,

e competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1CPPT)».

1.5. Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Doutra Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Em primeiro lugar, no destaque que atribui a esta matéria no resumo da argumentação expandida pela ora Recorrente em sede de petição inicial de impugnação judicial — *“A prática comercial da impugnante é perfeitamente conforme com os usos comerciais, especialmente atendendo-se àqueles comuns no sector de actividade em que a impugnante se integra”*.

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Doutra Sentença recorrida que *“No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”*;

Acrescenta, ainda, a Doutra Sentença recorrida que *“para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”*

E, mais, conclui *“que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”*

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% o do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”*.

Acresce, ainda, que a Doutra Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03. Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: *“É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Doutra Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Doutra Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Doutra Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doutra Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Doutra Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente*



*podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidas como assentes na decisão recorrida.*”

*”No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”*

Ora, como muito bem delimitado na Doutra Sentença recorrida, *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º19/89, de 18-12.”*

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Doutra Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1.

A impugnante faz parte do grupo empresarial Trois Suisses International e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.

2.

No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3.

Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5% do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.

4.

A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5% do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5.

A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, designadamente no ano de 2000 e nos meses de Novembro e Dezembro de 2002.

6.

A impugnante deduziu reclamações gratuitas, em 14 e 29 de Janeiro e 28 de Fevereiro de 2003, respectivamente, as quais não foram objecto de decisão até à dedução da impugnação em 29/6/2004.».

3.1. Há que começar pela verificação da competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para apreciar o presente recurso jurisdicional, competência essa que o Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal põe em causa por entender que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito. E, a assim ser, nos termos do disposto nos artigos 12.º n.º 5, 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competente será, antes, o Tribunal Central Administrativo.

A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV das alegações da recorrente. Lê-se nessas conclusões que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente»; e que «o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela».

Observa o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto que é indiferente que a Administração Tributária tenha fundado a sua actuação em o valor global das ofertas ter excedido determinada percentagem do volume de negócios da recorrente no ano anterior, já que tal não impede que o Tribunal radique a sua decisão, não na circular que a Administração invocou, aonde se fixa essa percentagem, mas «na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3<sup>o</sup>. n.º 3 al f) 2<sup>o</sup> parágrafo CIVA».

A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.

Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente. Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.

A sentença atendeu a que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».

E, assim, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12».

Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.

E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2<sup>o</sup> parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3<sup>o</sup> do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal. Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.

Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, conseqüentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

3.2. No primeiro grupo das suas conclusões – I a V –, a recorrente invoca a nulidade da sentença, por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão, pois o Plano Oficial de Contabilidade que invoca não contem a norma a que se refere.

Não se trata, aqui, de uma nulidade: se a sentença aponta como fundamento de direito, louvando-se nele, uma norma legal, mas se tal fundamento realmente não existe na lei, estamos perante um erro de julgamento sobre o direito, e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão; nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente.

Daí a improcedência deste grupo de conclusões.

3.3. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – vem submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas».

No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha a decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.

Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configura, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.

Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.

Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.

Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.

Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.

3.4. As conclusões XVII a XXIX, sob a epígrafe «A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade», abordam duas questões distintas.

A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta».

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%o do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.

A segunda questão de que se ocupa este grupo de conclusões tem a ver com a violação do princípio da igualdade.

É ponto que se prende com a legalidade da circular a que apelou a Administração, e por isso dele não cuidaremos por ora.

3.5. As conclusões sobranes – XXX a XLIX – ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

Começemos por abordar a questão face ao direito nacional.

As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de «amostras e (...) ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» (alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA.

Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.

Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euro, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. E conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração da condições do mercado.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

3.6. De acordo com o disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure «que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.

É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.

Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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, julgando procedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Responsabilidade subsidiária. Gerência de direito e gerência de facto. Presunção legal. Ónus da prova.*

### Sumário:

- I — No regime do CPT relativo à responsabilidade subsidiária do gerente pelas dívidas fiscais da sociedade, não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, se dê como provada a gerência de facto, na ausência de contraprova ou de prova em contrário.*
- II — Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.*

Processo n.º 40/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: João Manuel Trindade Duro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** — João Manuel Trindade Duro, residente em Lisboa, veio, ao abrigo dos artigos 203.º e 204.º, alínea b) do CPPT, deduzir oposição à execução fiscal instaurada contra a sociedade Mondegoar, Lda., por dívidas de IRC dos anos de 1996 e 1997, IVA de 1994 e 1995, custas e coimas de 1995, 1997 e 1998, no montante global de € 331.829,43, e contra si mandada reverter.

Por sentença de 4/10/2005, a Mma. Juíza do TAF de Coimbra julgou a oposição procedente e, em consequência, declarou o oponente parte ilegítima para a execução, determinando a extinção da mesma quanto a ele.

Não se conformando com tal decisão, dela vem a representante da Fazenda Pública interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A Meritíssima Juiz veio corrigir, ao abrigo do n.º 1 do art.º 667.º do CPC, o facto contido no item “Factos Não Provados”, que passou a ter a seguinte formulação: “o oponente praticou actos de administração”.

2- A reformulação feita não afasta a anteriormente alegada contradição entre a matéria de facto dada como provada, o seu enquadramento de direito e a decisão.

3- O que determina que continue a existir a invocada nulidade da sentença, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 668.º do CPC.

4- Nela foi dado como provado — alínea c) da Matéria de Facto Provada — que o oponente, à data da constituição e cobrança do imposto, era gerente nomeado, constando do registo comercial da sociedade.

5- Verificada a gerência de direito, presume-se a gerência de facto.

6- Presumindo-se a gerência de facto caberia ao oponente demonstrar que a não exerceu efectivamente.

7- Este regime legal encontra-se exposto no 1.º § de fls. 4 da sentença.

8- Em contradição com ele, o Tribunal entendeu **não se ter provado** “*que o oponente praticou actos de gestão efectiva*” o que “*afasta a presunção decorrente do facto de ser gerente nomeado no período a que respeita a dívida exequenda*”.

9- O correcto, nos termos da lei, era que os autos revelassem, através da prova feita pelo oponente (e, portanto, de forma positiva), que o mesmo não praticou actos de gestão efectiva.

10- O que significa que se mantém a oposição entre os fundamentos, de facto e de direito, e a decisão e, conseqüentemente, a nulidade da sentença recorrida.

11- Ainda que assim não se entenda, pelo menos existe erro de julgamento na dita sentença recorrida.

12- Salvo o devido respeito, esta inverte, sem base legal, as regras do ónus da prova aplicáveis à situação controvertida.

13- Fazendo uma errada aplicação da lei à matéria de facto dos autos: se deles não resulta prova, feita de forma positiva, do não exercício da gerência, então não se pode considerar que o oponente tenha conseguido ilidir a presunção desse exercício.

14- Não podendo, em consequência, a oposição ser julgada procedente.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada na sentença recorrida a seguinte matéria de facto provada:

a) Foi instaurada execução n.º 3050-02/700032.4, por dívidas do IRC dos anos de 1996 e 1997 e IVA de 1995 e 1994 (liquidações adicionais e oficiosas), bem como custas e coimas de 1995, 1997 e 1998, no montante global de € 331.829,43 contra a «Mondegocar», Lda.;

b) Por auto de diligências verificou-se não ter a executada bens e procedeu-se ao projecto de decisão com vista à reversão, dando conhecimento aos interessados, os quais não exerceram o direito de audição pelo que ordenou-se por despacho, 13/12/01, a reversão contra os gerentes, no seguimento do qual foi o oponente citado em 24/12/02;

c) À data da constituição e cobrança do imposto o oponente era gerente nomeado, constando do registo comercial da sociedade;

d) O oponente é farmacêutico dedicando-se em exclusivo à actividade de comercialização de medicamentos através da firma «Trindade Duro, Lda.» e no laboratório «ANALAB & REAGENTES, Lda.»;

e) A «Mondegocar» era gerida pelo Sr. Ricardo Ferreira, sendo ele que fazia os contactos comerciais e indicava ao encarregado da oficina Sr. Vítor Manuel qual o serviço a executar, atribuindo-lhe a tarefa de pagar aos funcionários em numerário.

Mostra-se ainda fixado como facto não provado:

- o oponente não praticou actos de administração.

**III** – Vem a representante da Fazenda Pública junto do TAF de Coimbra interpor recurso da sentença proferida pela Mma. Juíza daquele Tribunal que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido contra a execução fiscal que contra si reverteu.

Invoca a recorrente a nulidade da sentença por alegada contradição entre os fundamentos e a decisão ou, caso assim se não entenda, erro de julgamento por inversão das regras do ónus da prova aplicáveis à situação controvertida.

Quanto à alegada contradição entre os fundamentos e a decisão, considera a recorrente que o Tribunal “a quo” ao presumir a gerência de facto do oponente, resultante da sua gerência de direito, deveria ter concluído pela exigência ao oponente da prova de que o mesmo não praticou actos de gestão efectiva em vez de se ter contentado com o facto de se não ter provado que ele tivesse praticado actos de administração.

Mas na lógica da decisão recorrida não existe qualquer contradição.

Com efeito, a Mma. Juíza “a quo” depois de ter afirmado que verificada a gerência de direito do oponente se presumia a sua gerência de facto considerou que não se provou que o oponente tivesse praticado actos de gestão efectiva pelo que, em face da prova produzida, o oponente lograra afastar tal presunção.

Ou seja, não obstante em seu entender ser sobre o oponente que impendia o ónus de ilidir a presunção da sua gerência de facto, a Mma Juíza “a quo” considerou que com a prova produzida o oponente satisfizera aquele ónus, pelo que só poderia concluir pela procedência da oposição.

Inexiste, assim, aqui pois qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão.

Do mesmo modo que também relativamente à aplicação das regras do ónus da prova à situação controvertida, ainda que corrigindo a aplicação que delas foi feita na sentença recorrida, sempre a sua correcta aplicação levará à procedência da oposição, face à factualidade apurada.

Vejamos. O regime de responsabilidade subsidiária aplicável à situação dos autos é a resultante do disposto no artigo 13.º CPT.

De acordo com tal regime, a mencionada responsabilidade tinha por pressuposto o exercício efectivo do cargo de gerente.

Não existe, por outro lado, qualquer presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efectivo exercício da função.

E só quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (artigo 350.º, n.º 1 CC).

É certo que, provada que esteja a gerência de direito, desta se infere a gerência efectiva ou de facto, mas tal presunção, não estando prevista na lei, é meramente judicial, fundando-se nas regras de experiência.

Ora, quanto a este tipo de presunções, como se diz no acórdão de 28/2/07 do Pleno desta Secção, no recurso n.º 01132/06, “não se trata de as ilidir, produzindo contraprova ou prova em contrário, porque não há nenhum facto que, estando, em princípio, provado por força da lei, possa deixar de se dar por provado por obra dessa prova em contrário ou contraprova.

Pela mesma razão se não pode afirmar, ..., que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito.

Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido.”

Daí que, como se concluiu no aresto citado, em casos como o dos presentes autos, “quando a Fazenda Pública pretende efectivar a responsabilidade do gerente, exigindo o cumprimento coercivo da obrigação na execução fiscal inicialmente instaurada contra a originária devedora, deve, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, provar os factos que legitimam tal exigência.

(...)

Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.”

No caso em apreço, não colhe, pois, a alegação da recorrente de que cabia ao oponente fazer prova do não exercício da gerência, já que era a ela, ao invés, que lhe competia fazer a prova do efectivo exercício da função por parte do oponente.

O que, como resulta do probatório, ela não logrou fazer.

Desta forma, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência

Razão por que a oposição sempre procederia, ainda que com a presente fundamentação.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, com a presente fundamentação.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Prazo. art. 237º, 2, do CPPT. Ónus de prova. Ónus de alegar. art. 343º, 2 do CPC.*

### Sumário:

- I* — Nos termos do art. 237º, 2, do CPPT, o prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa.
- II* — Face ao disposto no art. 342º, 2, do CPC, complementado com o disposto no art. 342º, 2, do mesmo Código, cabe ao embargado o ónus de provar (e alegar) que o prazo para dedução dos embargos já tinha decorrido aquando da propositura da acção.

Processo n.º 73/07-30.

Recorrente: Ana Cristina Ramires Pinto Barroso Patrício Álvares.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. ANA CRISTINA RAMIRES PINTO BARROSO PATRÍCIO ÁLVARES, identificada nos autos, veio, junto do TAF de Sintra, deduzir embargos de terceiro contra a penhora de um cheque, relativo a reembolso de € 2.360,52, passado pelo Tesouro, que constituía reembolso de IRS de 2001, dela própria e do executado, seu marido.

Alega que o marido celebrou contrato de empréstimo, contraído em 13/12/83, a que a embargante é alheia.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente os embargos, por os ter considerado intempestivos.

Inconformada, a embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta decisão recorrida enferma de erro de julgamento ao julgar intempestivos os embargos com o fundamento de a embargante não ter dito que teve conhecimento do acto ofensivo após a realização da penhora, sendo certo que esta ocorreu em data anterior a 5 de Março de 2004 e os embargos apenas foram deduzidos em 19 de Novembro seguinte.

2. A embargante não alegou tal conhecimento posterior à realização da penhora por tal não constituir ónus seu.

3. O prazo de dedução de embargos é de caducidade, cuja invocação cabe ao embargado, não à embargante, recaindo sobre aquele, não sobre esta, as consequências negativas da sua não alegação e prova.

4. O artigo 237º, n. 2, do CPPT não contém regra especial no domínio da repartição do ónus da prova que afaste o disposto nos artigos 343º, n. 2 e 342º, n. 2, ambos do Código Civil.

5. Por erro de direito, deve ser revogada a decisão recorrida, substituindo-se por outra que ordene o recebimento dos embargos.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Para sustentar a sua decisão de direito, o Mm. Juiz assentou nos seguintes factos:

A penhora teve lugar em 5/3/2004.

O executado foi informado da penhora por ofício datado de 5 de Março de 2004.

Os embargos foram apresentados em 19/12/2004.

Não está documentada nos autos a data em que a embargante teve conhecimento da penhora.

A embargante não alegou que teve conhecimento do acto de penhora em data posterior a 5 de Março de 2004.

3. A questão a resolver é esta: cabe à impugnante *alegar* que teve conhecimento da penhora no prazo fixado no art. 237º, 2, do CPPT?

Vejamos a lei.

Dispõe este normativo:

“O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos”.

No caso concreto, o Mm. Juiz *a quo*, tendo em conta que o executado foi informado da penhora por ofício datado de 5/3/2004 e os embargos foram apresentados em 19/12/2004, e como a embargante não alegou em que data teve conhecimento da penhora, daí que considerou os embargos intempestivos.

Ou seja, e como resulta do exposto, defende o Mm. Juiz *a quo* que incumbia ao embargante *alegar* que tivera conhecimento da penhora nos trinta dias anteriores à propositura da acção.

Mas ao Mm. Juiz *a quo* não assiste, na nossa perspectiva, razão.

Na verdade, face ao disposto no art. 343º, 2, do CC, a solução da questão parece clara, e em sentido oposto ao preconizado pelo Mm. Juiz *a quo*.

Dispõe o citado normativo:

“Nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei”.

Atentos os dizeres inequívocos e claros da lei, complementados com a disposição geral contida no art. 342º, n. 2, do CC, incumbirá à FP fazer a prova dessa intempestividade e não ao A. fazer a prova da tempestividade.

Ou seja: face a este preceito, é ao embargado que cabe a prova (e alegação) de que a embargante sabia há mais de 30 dias do acto da penhora ofensiva da sua posse, e não à embargante a *alegação e prova* da sua dedução tempestiva.

Porque assim é, a não alegação por parte da embargante de que tivera conhecimento do acto alegadamente ofensivo da sua posse há menos de 30 dias, não pode ter a consequência que o Mm. Juiz *a quo* tirou dessa não alegação.

Pelo que a pretensão da recorrente é de atender.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, devendo ser proferida decisão que, nesta fase processual, não seja de rejeição dos embargos com o dito fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Abril 2007.

### Assunto:

*Prazo. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Impugnação judicial. Meio processual próprio.*

### Sumário:

- I — Da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver impugnação judicial, no prazo de 15 dias.*
- II — Todavia, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver também recurso hierárquico (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.*
- III — E da decisão do recurso hierárquico é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias.*
- IV — O meio processual próprio para a discussão da legalidade do acto de liquidação tributária é a impugnação judicial, e não o recurso contencioso.*

Processo n.º 99/07-30.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorrido: Manuel de Almeida Pereira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Director Geral dos Impostos vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 2-3-2006, que determinou «a convoção destes autos para a forma de Impugnação Judicial» – cf. fls. 47 e seguintes.

1.2. Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 53 a 59.

A) O, aliás, douto despacho recorrido, ao decidir pela convoção da presente acção administrativa especial em impugnação judicial, fez, salvo o devido respeito uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 102º, n.º 1, alínea e) e n.º 2 do CPPT, motivo pelo qual não deve ser mantido.

B) Na verdade, a convoção do processo para a forma adequada só é viável se, para além de outros requisitos, a acção judicial não estiver caducada.

C) Ora, tendo o A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (art. 102º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesma questiona.

D) Assim, o art. 102º, n.º 1, e), do CPPT quando permite a impugnação “dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código” não abrange hipótese como a presente.

E) Para efeitos de discussão de questões que envolvam a apreciação do acto de liquidação, o sistema instituído aponta para que o recurso hierárquico não tenha, nesse domínio de conhecimento, qualquer autonomia impugnatória.

F) Logo, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se o A. optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer “renascer” a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da reclamação (artº 102º n.º 2 do CPPT).



G) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, e como se decidiu no Acórdão do TCA, de 16/03/03, proferido no processo n.º 535/03, o prazo para interpor impugnação judicial, na sequência do indeferimento de um recurso hierárquico apresentado, por seu turno, de indeferimento de reclamação graciosa, sempre teria que ser o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT e não, salvo o devido respeito, o prazo de 90 dias, constante da alínea e) do n.º 1 do art. 102.º, do mesmo artigo como o decidiu o Mm.º Juiz “a quo” no seu despacho a fls.º.

H) Logo, no caso “sub judice”, tendo o A. sido notificado do indeferimento do recurso hierárquico em 20/03/2003 e tendo apresentado a presente acção em 23/04/2003, nesta data já tinha sido ultrapassado o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art. 102.º do CPPT, deste modo, salvo o devido respeito, não podia a presente acção ter sido considerada tempestiva para efeitos da convalidação do presente processo em impugnação.

I) Assim, deveria o Mm.º Juiz “a quo” ter concluído pela impossibilidade da convalidação da presente acção em impugnação judicial.

Termos pelos quais e, com o duto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, deve o duto despacho ser revogado e substituído por outro, que não determine a convalidação do presente processo em impugnação judicial.

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 92 a 94.

Como fundamento do seu recurso alega o Exm.º Subdirector-Geral dos Impostos que no caso sub judice, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (artigo 102.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesma questiona.

E que o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT quando permite a impugnação “dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código” não abrange esta hipótese.

Afigura-se-nos, porém, que não lhe assiste razão.

Como se vê de fls. 47 e 48, a decisão recorrida considerou que a impugnação judicial, nos casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Na hipótese dos autos o contribuinte, após deduzir reclamação graciosa, e notificado da respectiva decisão desfavorável, apresentou recurso hierárquico facultativo, e, do indeferimento do mesmo, recurso contencioso nos termos do art.º 76.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Bem andou pois a decisão recorrida que, partindo do pressuposto que o pedido do autor consubstanciava uma apreciação da legalidade da liquidação, concluiu que o meio processual adequado era a impugnação, sendo possível a convalidação para aquela forma processual.

De resto a interpretação que a decisão recorrida faz do art.º 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário mostra-se adequada ao espírito e letra do referido normativo legal e acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal que tem vindo a entender que do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação daquele primeiro indeferimento (art. 102.º, n.º 1, alínea e) - vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 22.03.2006, processo 1023/05, de 22-06-2005, processo 515/05, de 08.06.2005, processo 0201/05, de 20.04.2004, processo 2031/03, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Também na mesma linha de pensamento, afirma Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 458, o seguinte: «Se na sequência de uma decisão expressa de indeferimento de uma reclamação graciosa, o interessado deixou expirar o prazo de 15 dias em que pode deduzir impugnação judicial, a consequência jurídica adequada seria a da perda definitiva do direito de aceder à via contenciosa para impugnar a decisão da administração tributária.

No entanto, se após ter expirado esse prazo de 15 dias, e antes do 30.º dia posterior ao da notificação, o interessado interpuser recurso hierárquico da mesma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, readquirirá o direito de acesso à via contenciosa, com a possibilidade de impugnar judicialmente a decisão de indeferimento, expresso ou tácito, do recurso hierárquico».

E ainda sobre a mesma questão refere José Valente Torron, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag.342, que «admitindo o recurso hierárquico impugnação autónoma e não prevendo a lei prazo para essa impugnação desta decisão, haverá que aplicar o prazo do art.º 102.º, n.º 2, 1, alínea e), que se refere genericamente aos casos em que seja admissível a impugnação autónoma do acto tributário e relativamente aos quais não esteja previsto prazo especial».

Subscrevendo estas considerações e o sentido dos supra citados Acórdãos, que confirmam a tese defendida no despacho recorrido, também nós entendemos que, de acordo com o disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação judicial, nos

casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o despacho recorrido.

1.5. Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se o despacho recorrido fez correcta interpretação e aplicação do n.º 1, alínea e), e n.º 2, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2.1. O despacho recorrido apresenta o seguinte teor – cf. fls. 47 e 48.

A Entidade Pública demandada na contestação arguiu, para além do mais, como questão prévia, erro na forma de processo, dizendo não ser possível a convalidação para a forma correcta por a Petição Inicial ter entrado fora de prazo. Pediu a absolvição da instância, O Autor e M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> foram notificados da referida contestação tendo o 1º referido, para além do mais, “concorda-se que o meio adequado é o processo de impugnação”, no mesmo sentido se pronunciou o 2º.

Analisando a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos facilmente se verifica “ser a ilegalidade do acto tributário da liquidação do IRS do ano de 2000” o que está em causa. O A. pretende é reagir contra a liquidação, considerando-a ilegal por vários motivos.

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso: art. 199º e 202º do Código de Processo Civil (adiante CPC). O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: art. 498º n.º 3 do CPC.

O pedido formulado na petição inicial é claro: O A. pretende “...anulação do acto tributário e consequentemente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios...”.

Ele concerne com a via de impugnação, cfr. primeiras alíneas do n.º 1 do artº 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante CPPT), e n.º 2 “a contrário” e alínea j) do artº 101º da Lei Geral Tributária, também “a contrario”, conjugados com o disposto no artº 76º, n.º 2 do CPPT. Este entendimento é cristalinamente explicado e fundamentado in Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado, 3ª edição pags. 404 e segs.

E, quais as consequências a extrair de tal facto?

Nos termos do art. 199º do CPC, as consequências daí resultantes poderão divergir consoante se possam ou não aproveitar os actos já praticados, tendo em vista as garantias do réu: se da errada forma processual resultar diminuição das garantias do réu, deverão anular-se todos os actos posteriores; caso contrário anular-se-ão apenas os que não possam ser aproveitados, praticando-se os necessários para que o processo se aproxime da forma estabelecida na lei.

No caso em apreço, não se vislumbra tal diminuição de garantias.

Por outro lado, determina o art. 98.º n.º 4 do CPPT que, no caso de erro na forma de processo, compete ao tribunal ordenar a convalidação para a forma de processo adequada. Como já se disse a forma de processo adequada é a impugnação judicial e, ao contrário do afirmado pela Entidade Pública demandada, a convalidação não é impedida por questões de tempestividade pois o A. refere que o recurso ora apresentado é contra a decisão do indeferimento no recurso hierárquico e não de reclamação graciosa; o invocado n.º 2 do artigo 102º do CPPT refere esta e não aquele. Não olvido que também para aquele há autores que defendem o prazo de 15 dias, veja-se Casalta Navais, Dir. Fiscal, pag. 296, mas mais uma vez a mui lúcida argumentação de Jorge Lopes de Sousa, vide obra e pags. supra referidas, (com a qual concordamos porque resulta de uma análise sistemática das várias normas em causa; traduz uma análise onde se faz apelo aos princípios enformadores do processo fiscal e das várias tensões que nele se fazem sentir) se impõe. Tal argumentação defende que neste caso o prazo de impugnação é de 90 dias pois a situação em análise deve enquadrar-se na previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102º em vez do invocado n.º 2.

Assim determino a convalidação destes autos para a forma de Impugnação Judicial.

2.2 No Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado, Almedina, 2000, Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, em notas ao artigo 66.º, a respeito do recurso hierárquico, dizem nomeadamente o seguinte.

(...) o recurso hierárquico ainda é admitido do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa (artº 76.º, n.º 1). Indeferimento da reclamação graciosa que abre a via da impugnação judicial para o tribunal tributário de 1.ª instância (artigos 102.º, n.º 2 e 106.º). A decisão do recurso hierárquico sobre o indeferimento da reclamação graciosa abre a via de recurso contencioso também, em regra, para o tribunal tributário de 1.ª instância (arts. 62.º, n.º 1, alínea d), e 62.º-A, n.º 1, alínea b), do ETAF). Afigura-se-nos, «de iure constituendo», que deveria consagrar-se apenas uma única via de impugnação administrativa dos actos tributários. A reclamação graciosa, sem possibilidade de recurso hierárquico da respectiva decisão, nos casos em que ela é condição de impugnação judicial do acto tributário

(arts. 131.º, n.º 1, 132.º, n.º 3, 133.º, n.º 2 e 134.º, n.º 7). (...) As razões do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Silva Lopes), pág. 252, recomendando a eliminação da dupla via de acesso aos tribunais - impugnação judicial ou recurso hierárquico seguido de recurso contencioso -, embora hajam sido alteradas as competências do STA e dos tribunais tributários de 1.ª instância pela criação do Tribunal Central Administrativo, mantêm plena actualidade.

Diogo Leite de Campos, e outros, na Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Setembro 2003, 3.ª edição, em anotação ao artigo 80.º, dizem como segue.

(...) a decisão do procedimento tributário admite recurso hierárquico, quando não for praticado pelo mais elevado superior hierárquico do autor daquela. Na falta de disposição em contrário, os recursos hierárquicos são facultativos e têm efeito meramente devolutivo (artº 80.º da L.G.T. e 67.º, n.º 1, do C.P.P.T.). Por isso, na falta de disposição especial, as decisões dos procedimentos tributários são actos horizontalmente definitivos, directamente impugnáveis por via contenciosa. A decisão proferida em apreciação do recurso hierárquico, sendo posterior ao acto horizontalmente definitivo, carecerá de definitividade, pelo que não será, em regra, contenciosamente impugnável. Uma excepção a esta regra consagra-se no artº 76.º, n.º 2, do C.P.P.T., para os recursos hierárquicos de decisões de reclamações gratuitas, em que, não obstante o carácter facultativo do recurso hierárquico, se admite a possibilidade de impugnação judicial da decisão do recurso, se não tiver sido já deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto. No artigo 66.º do C.P.P.T., reafirma-se a regra da admissibilidade de recurso hierárquico das decisões dos procedimentos tributários, prevendo-se, no entanto, que tal regra deve subordinar-se ao princípio do duplo grau de decisão. Este princípio está enunciado no artº 47.º, n.º 1, do C.P.P.T., onde se estabelece que a mesma pretensão não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária. Não há também possibilidade de interposição de recurso hierárquico directo dos actos de liquidação. Com efeito, o regime de impugnação gratuita destes actos consiste, num primeiro plano, numa reclamação gratuita (artº 68.º do C.P.P.T.), só da decisão desta cabendo recurso hierárquico (artº 76.º, n.º 1, do mesmo diploma). De harmonia com o preceituado no artº 174.º do C.P.A., o órgão competente para conhecer do recurso pode, sem sujeição ao pedido do recorrente confirmar ou revogar o acto recorrido e, se a competência do autor do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo, podendo também anular, no todo ou em parte, o procedimento administrativo e determinar a realização de nova instrução ou de diligências complementares. No caso de se tratar de reclamação gratuita, comportando esta e o subsequente recurso hierárquico a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o meio processual adequado para impugnar contenciosamente a decisão proferida em recurso é a impugnação judicial [artº 97.º, n.º 1, alínea d), deste Código]. Esta impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação [artº 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.]. No caso de indeferimento tácito, pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido [artº 102.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.].

O prazo de 90 dias conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado no art. 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT: «notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código». A tal não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico - arts. 80.º da LGT e 67.º do dito Código. Tal só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não no tributário. Na verdade, neste, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa. Nos expressos termos do art. 76.º do CPPT «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto», cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação gratuita. O que significa que, ao arripio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo. O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte. Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos. Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato.

Cf. o que vai dito no parágrafo anterior, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 22-6-2005, proferido no recurso n.º 515/05.

Sob a epígrafe “Recurso hierárquico”, reza o artigo 80.º da Lei Geral Tributária que «A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo».

De modo idêntico, dispõe o n.º 1 do artigo 66.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário que, «Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico».

De maneira semelhante, o artigo 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece, no seu n.º 1, que «Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1».

Sob o título de “Impugnação judicial. Prazo de apresentação”, o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, reza que «A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma» [alínea e)]. E o n.º 2 do mesmo artigo 102.º diz que «Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação».

Quer dizer: de tudo o que vai dito, e, em especial das disposições legais acabadas de citar, o que se retira é que, muito embora, de lege ferenda, outra solução pudesse ser mais recomendável – como disso nos dão nota Alfredo de Sousa, e Silva Paixão – o que é certo é que, de lege lata, da decisão de indeferimento (quer expresso, quer tácito) da reclamação graciosa é admissível recurso hierárquico; e que, por outro lado, conquanto se possa apresentar impugnação judicial imediatamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias, da decisão (expressa, ou silente) do recurso hierárquico.

2.3 No caso sub judicio, a entidade recorrente defende e conclui que «(...) tendo o A. sido notificado do indeferimento do recurso hierárquico em 20/03/2003 e tendo apresentado a presente acção em 23/04/2003, nesta data já tinha sido ultrapassado o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art. 102º do CPPT, deste modo, salvo o devido respeito, não podia a presente acção ter sido considerada tempestiva para efeitos da convalidação do presente processo em impugnação».

Diversamente, o despacho recorrido, para ter procedido à conversão da forma de recurso contencioso na forma processual de impugnação judicial, considerou que «(...) a convalidação não é impedida por questões de tempestividade pois o A. refere que o recurso ora apresentado é contra a decisão do indeferimento no recurso hierárquico e não de reclamação graciosa»; e que «(...) o prazo de impugnação é de 90 dias pois a situação em análise deve enquadrar-se na previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102º em vez do invocado n.º 2».

Em nosso modo de ver, a razão está da banda do despacho recorrido.

Na verdade, segundo julgamos, nada autoriza, bem ao invés, que se convoque para o caso o n.º 2 do 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual prevê um prazo expressamente apenas para a impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa.

Para os «restantes actos que possam ser objecto de impugnação», onde se insere evidentemente o acto de indeferimento de recurso hierárquico, prevê a alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao preceituar que poderão os mesmos ser objecto de impugnação judicial a apresentar no prazo de 90 dias.

Portanto, havendo realmente regulação legal para o prazo de impugnação judicial do indeferimento de recurso hierárquico, não há que lançar mão de uma espécie de aplicação analógica da previsão do n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ao caso de impugnação judicial de indeferimento do recurso hierárquico.

E, assim sendo, uma vez que o prazo estabelecido na alínea e) do n.º 1, e aquele estabelecido no n.º 2, ambos do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se aplicam, respectivamente, aos casos de impugnação judicial de indeferimento do recurso hierárquico, e de impugnação judicial do indeferimento de reclamação graciosa, não há que fazer aplicação a este caso, de indeferimento de recurso hierárquico, da norma que prevê o prazo para a impugnação judicial do indeferimento de reclamação graciosa – em nome também do princípio, de interesse público, da tipificação dos meios processuais.

Estamos, deste modo, a concluir, em resposta ao thema decidendum, que o despacho recorrido fez correcta interpretação e aplicação do n.º 1, alínea e), e n.º 2, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Pelo que deve o mesmo despacho ser corroborado, no entendimento, que foi o seu, de que é tempestiva a petição inicial do presente recurso contencioso em vista da sua (apropriada) conversão em petição inicial de processo de impugnação judicial.

E, então, havemos de convir que da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver impugnação judicial, no prazo de 15 dias.

Todavia, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver também recurso hierárquico (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.

E da decisão do recurso hierárquico é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias.

O meio processual próprio para a discussão da legalidade do acto de liquidação tributária é a impugnação judicial, e não o recurso contencioso.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido. Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrida.

Lisboa, 11 de Abril de 2007.— *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Clubes desportivos. Membros da direcção. Responsabilidade tributária. Processo tributário: verdade material. Ampliação da decisão da matéria de facto.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 13.º do Código de Processo Tributário (com início de vigência em 1 de Julho de 1991), «os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo (...)».
- II — Nos termos da redacção inicial do artigo 24.º da Lei Geral Tributária (com vigência a partir de 1 de Janeiro de 1999), «os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si».
- III — Nos termos, porém, do mesmo artigo 24.º Lei Geral Tributária – na redacção que, a partir de 1 de Janeiro de 2001, lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (e neste ponto se manteve com a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro) – «os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si».
- IV — O artigo 39.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997, veio estabelecer, *inter alia*, que «os membros da direcção dos clubes desportivos [que não optem por constituir sociedades desportivas] são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social».
- V — Em processo tributário, seja qual for a fase processual, deve o Tribunal officiosamente realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ou úteis à descoberta da verdade material relativamente ao objecto do processo – de acordo designadamente com o disposto nos artigos 99.º da Lei Geral Tributária, e 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
- VI — A exígua factualidade, de que «a devedora originária (...) encontra-se juridicamente constituída como Associação», não constitui base de facto suficiente para a decisão de direito, de saber da existência, ou não, de um “clube desportivo”, para efeitos de eventual responsabilização fiscal dos respectivos “membros da direcção”.
- VII — Impõe-se a ampliação da decisão da matéria de facto, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, quando à sentença recorrida falte uma base de facto suficiente para a decisão de direito.

Processo n.º: 134/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Armando Vale da Silva Portela.

Relator: Exmº Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 18-10-2006, que julgou procedente a presente oposição à execução fiscal apresentada por Armando Vale da Silva Portela, e em que é executada originária “Neves Futebol Clube” – cf. fls. 111 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões – cf. fls. 128 a 131.

1. O devedor originário “Neves Futebol Clube”, sendo uma associação constituída nos termos dos arts. 157º a 184º 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 artº 13º 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 a 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 artº 13º 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 significativa 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 13º, 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 artº13º, n.º 1, como é 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 13º do CPT - desaplicando essa norma - terá sido violada essa mesma norma, limitando o seu sentido e alcance.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douda sentença recorrida ser revogada e a oposição ser julgada improcedente.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 139.

#### FUNDAMENTAÇÃO

1.A recorrente limita o âmbito do recurso à decisão de procedência da oposição no segmento respeitante à dívida exequenda não paga de IRC (anos 1998 e 1999) cfr: texto das alegações n.º 4) O tribunal superior não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação interpretação e aplicação das regras de direito (art.664º CPC/art.2º alínea e) CPPT)

É abstractamente aplicável o regime de responsabilidade dos dirigentes das associações desportivas constante do art.39º Lei n.º 67/97, 3 Abril

No caso sub judicio:

a) está provada a natureza de associação desportiva de Neves Futebol Clube (petição art.4º; probatório n.º 3)

b) a fundamentação fáctica da sentença é omissa quanto ao cargo(e ao seu exercício) desempenhado pelo oponente na citada associação desportiva

2.Neste contexto a sentença deve ser anulada para ampliação da matéria facto quanto à matéria indicada na alínea b), em ordem a constituir base suficiente para a aplicação o regime jurídico supra enunciado (arts 729º n.º 3 e 730º n.º 1 CPC/art.2º alínea e) CPPT).

#### CONCLUSÃO

##### **O recurso merece provimento parcial (pedido de revogação da sentença)**

A sentença impugnada deve ser anulada e proferida nova sentença após ampliação da matéria de facto nos termos constantes da fundamentação.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Logo no artigo 1.º da sua alegação deste recurso, a recorrente Fazenda Pública avisa-nos de que «O âmbito do recurso limita-se à questão da interpretação do termo “empresas” inserto no (des)aplicado n.º 1 do artigo 13.º do Código de Processo Tributário(CPT), por se entender que sendo o devedor originário “Neves Futebol Clube” uma associação não pode a execução reverter contra administradores de associações» (cf. fls. 128). Aliás, a recorrente Fazenda Pública, na conclusão 1.ª, manifesta também o entendimento de que «O devedor originário “Neves Futebol Clube”, sendo uma associação constituída nos termos dos arts. 157º a 184º 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 artº 13º do Código de Processo Tributário (CPT)».

Deste modo, e a esta luz, a resolução da questão particularmente posta na conclusão 7.ª – se sim, ou não, «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 artº13º, n.º 1, como é caso do ora oponente, parte legítima substantiva na execução fiscal» –, reclama a consideração de matéria exclusivamente de direito.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca (meramente jurídica) é a de saber se é caso de o oponente, ora recorrido, poder ser, ou não, responsabilizado pelas dívidas tributárias em causa.

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

1. No processo de execução fiscal n.º 2348-97/103646.7 e apensos, instaurado contra a devedora originária “Neves Futebol Clube”, por despacho de 10 de Setembro de 2003, do Chefe de Serviço

de Finanças de Viana do Castelo, foi ordenada a reversão contra o oponente, como responsável subsidiário e nos termos dos art. 13 do CPT e art. 23 e 24 da LGT e art. 160 do CPPT, das dívidas da responsabilidade da referida devedora originária, respeitantes a IVA e juros compensatórios, dos períodos referentes aos anos de 1993 a 1996, identificados no quadro de fls. 14 e de IRC dos anos de 1998, 1999 e 2000, no montante total de €179.315,80, conforme informação de fls. 14 e ss dos autos, que se dá aqui por integralmente reproduzida e despacho a fls. 50ss.

2. As dívidas de IVA e juros, atrás referidas, já se encontram pagas - Cf. fls 15

3. A devedora originária “Neves Futebol Clube”, com o n.º de identificação fiscal 501242325, encontra-se juridicamente constituída como Associação - cf. fls. 20 e art. 4.º da contestação.

2.2 “Associação” é uma pessoa colectiva de substrato pessoal que não tem fim lucrativo. Pode ter um fim desinteressado ou interessado, sendo este ideal ou económico não lucrativo. O Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de Novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/77, de 25 de Fevereiro, veio reconhecer o direito de livre associação. O regime jurídico das associações encontra-se consagrado nos artigos 167.º a 184.º do Código Civil.

O artigo 167.º do Código Civil (sobre o acto de constituição e estatutos) preceitua que «o acto de constituição da associação especificará os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa colectiva, a forma do seu funcionamento, assim como a sua duração, quando associação se não constitui por tempo indeterminado» (n.º 1); e «os estatutos podem especificar ainda os direitos e obrigações dos associados, as condições da sua admissão, saída e exclusão, bem como os termos da extinção da pessoa colectiva e consequente devolução do seu património» (n.º 2).

O artigo 168.º do Código Civil (sob a epígrafe “forma e publicidade”) dispõe que o acto de constituição da associação, os estatutos e as suas alterações devem constar de escritura pública; e que o acto de constituição, os estatutos e as suas alterações não produzem efeitos em relação a terceiros, enquanto não forem publicados no “jornal oficial”, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito.

O artigo 158.º do Código Civil, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 496/77, de 25 de Novembro, dispõe que as associações constituídas por escritura pública, com as especificações referidas no artigo 167.º, gozam de personalidade jurídica. E às associações que não têm personalidade jurídica são aplicáveis as regras estabelecidas pelos seus associados e, supletivamente, as que a lei dispõe para as associações – artigo 195.º, n.º 1, do Código Civil.

Convém referir aqui que as associações desportivas ou clubes são pessoas colectivas de Direito privado de tipo associativo: não podem ter intuítos lucrativos, numa regra reforçada pelo artigo 18.º da Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho (Lei de Bases do Sistema Desportivo). As associações desportivas não se confundem com as sociedades desportivas reguladas pelo Decreto-Lei n.º 146/95 de 21 de Junho, depois substituído pelo Decreto-Lei n.º 67/97 de 3 de Abril, ratificado com alterações pela Lei n.º 10/97 de 16 de Setembro. As sociedades desportivas, que devem ter na firma ou denominação social, a sigla “SAD”, assumem a forma de sociedade anónima (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 67/97. A título subsidiário, é-lhes aplicável o Direito das sociedades anónimas (artigo 5.º do mesmo diploma). São, seguramente, comerciantes – cf. Menezes Cordeiro, *Manual de Direito Comercial*, 2.ª edição, 2007, Almedina, p. 244.

Por outro lado, “empresa” – e conformemente aos termos do artigo 230.º do Código Comercial, e, em particular, aos termos do artigo 2.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência – é «toda a organização dos factores de produção destinada ao exercício de qualquer actividade agrícola, comercial ou industrial ou de prestação de serviços».

Toda a empresa, de resto, preenche uma função adrede, meramente ancilar da consecução dos fins próprios da pessoa colectiva a que serve, devendo, por isso, ser configurada, ou adaptada, na forma mais adequada à realização e prosseguimento do objecto social do ente colectivo de que é simples instrumento.

Como assim, o regime jurídico de responsabilidade das empresas há-se ser sempre o regime que for aplicável às pessoas singulares ou colectivas em que essas empresas se integrem – uma vez que, em sentido subjectivo, a empresa, *qua tale*, não é dotada de personalidade jurídica diferente da do empresário, seja esta uma entidade singular ou colectiva.

Cf., a este propósito, entre outros autores, José de Oliveira Ascensão, *Direito Comercial*, vol. I, Institutos Gerais, Lisboa, 1998/99, pp. 137 a 164; e Carvalho Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil*, I, 4.ª edição, Universidade Católica Editora, 2007, pp. 526 e 527.

Sob a epígrafe “Responsabilidade pessoal dos administradores, gerentes e membros do conselho fiscal das sociedades de responsabilidade limitada”, o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, apresenta a redacção seguinte (que constitui uma transcrição do artigo 1.º do Decreto n.º 17730, de 7 de Dezembro de 1929).

*Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e*

*ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.*

§ Único - *As pessoas referidas neste artigo poderão, ainda depois de finda a sua gerência, apresentar, em nome da sociedade, qualquer reclamação ou recurso relativamente às dívidas da sua responsabilidade.*

Esta norma foi tornada aplicável à falta de pagamento de contribuições do regime geral de previdência pelo Decreto-Lei n.º 512/66 de 3 de Julho e pelo Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio.

Por seu lado, o artigo 13.º do Código de Processo Tributário (com início de vigência em 1 de Julho de 1991, conforme o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, da respectiva aprovação), sob a epígrafe “Responsabilidade dos administradores ou gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada”, preceitua como segue.

1. *Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*

2. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.*

No artigo 24.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 1999), sob a epígrafe “Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos”, foi preceituado o seguinte.

1. *Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:*

a) *Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação;*

b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.*

2. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.*

3. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.*

A Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro (entrada «em vigor no dia 1 de Janeiro de 2001, aplicando-se aos períodos de tributação que se iniciem a partir dessa data», segundo os próprios termos do n.º 2 do seu artigo 21.º) veio alterar a epígrafe, a alínea a) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, que, sob a epígrafe “Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos”, passou a apresentar o seguinte teor.

1. *Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:*

a) *Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;*

b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.*

2. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.*

3. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.*

Pela redacção do n.º 1 do artigo 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2006, segundo o seu artigo 108.º) o artigo 24.º da Lei Geral Tributária, ainda sob a epígrafe de “Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos”, adquiriu por fim a forma seguinte.



1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

A longa tradição legal de responsabilização dos administradores, directores e gerentes de sociedades de responsabilidade limitada (apenas), pelas dívidas fiscais das respectivas sociedades, foi rompida, no campo especificamente tributário, só em 1 de Janeiro de 2001, pela redacção do artigo 24.º da Lei Geral Tributária conforme à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro – ruptura que se manteve na redacção do artigo 24.º da Lei Geral Tributária dada pelo n.º 1 do artigo 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. E, assim, a partir de 1 de Janeiro de 2001 (data da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) «os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados» passaram a poder ser responsabilizados por dívidas fiscais originárias de tais entidades colectivas.

De outra banda, porém, em revogação do Decreto-Lei n.º 146/95, de 21 de Junho, no Decreto-Lei n.º 67/97 de 3 de Abril (entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997, conforme o seu artigo 47.º, e alterado pela Lei n.º 107/97, de 16 de Setembro, e pelo Decreto-Lei n.º 303/99, de 6 de Agosto) encontra-se estatuído o regime jurídico das sociedades desportivas, preceituando-se no seu artigo 39.º o seguinte, sob a epígrafe “Regime de responsabilidade”.

1. Para efeitos do presente diploma, são considerados responsáveis pela gestão efectuada, relativamente às secções profissionais dos clubes desportivos referidos no artigo 37.º [que não optem por constituir sociedades desportivas], o presidente da direcção, o presidente do conselho fiscal ou o fiscal único, o director responsável pela área financeira e os directores encarregados da gestão daquelas secções profissionais.

2. Sem prejuízo de outras sanções aplicáveis, nos casos referidos nos artigos 24.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, e 27.º-B, também, do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, aditado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho, os membros da direcção dos clubes desportivos mencionados no número anterior são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social.

3. Aos membros da direcção referidos no número anterior são aplicáveis os artigos 396.º a 398.º, bem como o artigo 519.º, do Código das Sociedades Comerciais, com as necessárias adaptações.

Como se vê, o regime de responsabilidade por dívidas de outrem decorrente do artigo 39.º do Decreto-Lei n.º 67/97 de 3 de Abril – sobremodo quando nele se estabelece que «os membros da direcção dos clubes desportivos (...) são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social» –, constitui uma regra especial, e mais restritiva, em relação ao regime estabelecido no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária.

Com efeito – se, pelo n.º 1 deste artigo 39.º, se responsabiliza, pela gestão profissional dos clubes, os presidentes da direcção e do conselho fiscal, o fiscal único, os directores da área financeira e encarregados da gestão das respectivas secções profissionais –, pelo n.º 2 deste mesmo artigo 39.º responsabiliza-se, «pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social», apenas «os membros da direcção dos clubes» – cf. a este respeito o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-5-2005, proferido no recurso n.º 255/05.

2.3 No caso *sub judicio* as dívidas fiscais em causa respeitam a IRC dos anos de 1998, 1999 e 2000 – visto que «As dívidas de IVA e juros, atrás referidas, já se encontram pagas» (cf. os pontos 1 e 2 do probatório).

Assim, do regime jurídico alistado supra no ponto 2.2, aquele com virtualidade de aplicar-se ao caso será o que se desprende do disposto no artigo 13.º do Código de Processo Tributário (vigente desde 1 de Julho de 1991 até 31 de Dezembro de 1998); do disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (antes da redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, vigente desde 1 de Janeiro de 1999 até 31 de Dezembro de 2000); e ainda daquele que consta do Decreto-Lei n.º 67/97 de 3 de Abril (entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997).

Considerando o que se encontra assente em matéria de facto (ponto 3. do probatório), de que “Neves Futebol Clube” «encontra-se juridicamente constituída como Associação» e de que as dívidas fiscais em causa respeitam a anos anteriores ao de 2001, devemos dizer desde já sem qualquer sombra de dúvida que, em face do regime que deflui do disposto nos artigos 13.º do Código de Processo Tributário e 24.º da Lei Geral Tributária (redacção inicial), o oponente, ora recorrido, não é responsável pelas dívidas fiscais apontadas, porque tais dívidas, na realidade, não são originárias de qualquer empresa ou sociedade de responsabilidade limitada.

E, por isso, não se nos afigura procedente o ataque que a Fazenda Pública recorrente neste ponto move à sentença recorrida. Com efeito, a Fazenda Pública defende que uma associação poderá ser «qualificada como “empresa” nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1 do artigo 13.º do Código de Processo Tributário». Mas o que é certo é que, de harmonia com a letra do dito artigo 13.º, tanto quanto as sociedades, também as empresas devem ser “de responsabilidade limitada”. E, evidentemente, não é este, “de responsabilidade limitada”, o regime legal de responsabilidade das associações. E também não colhe a recorrente Fazenda Pública, ao dizer, com erudição aliás, que «o termo “empresa”, na economia da norma, ganha autonomia significativa relativamente à forma jurídica das sociedades de responsabilidade limitada» – pois o certo é que as empresas não têm um regime jurídico de responsabilidade por dívidas tributárias autónomo daquele que for o regime próprio das pessoas singulares ou colectivas que as mesmas empresas servem.

No entanto, para a resolução da questão que no caso se coloca – de saber se o oponente, ora recorrido, pode, ou não, ser responsabilizado pelas dívidas tributárias em causa – interessa saber mais do que a factualidade assente, de serem as dívidas em questão da responsabilidade originária de “Neves Futebol Clube”, e encontrar-se o clube, consoante está escrito no ponto 3. do probatório, «juridicamente constituída como Associação».

A sentença recorrida considera na sua fundamentação, decisivamente, que «o devedor originário “Neves Futebol Clube” encontra-se juridicamente constituído como uma Associação, cuja constituição está prevista nos artigos 157.º a 184.º do Código Civil»; que «desta forma, sendo o clube revertido juridicamente uma associação, não pode existir reversão, uma vez que não existia expressa previsão para que esta pudesse ser efectuada contra membros da direcção de associações»; e que «somente a partir de 2001, é que através da Lei 30-G/2000, de 29/12, o n.º 1 do artigo 24.º da LGT viu introduzida a referência a “pessoas colectivas”, facto que faz com que somente a partir daí possam ser chamados à execução fiscal por reversão os administradores das associações (bem assim como das fundações)».

Ora, se é certo que (só) a partir de 1 de Janeiro de 2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, seguramente que «os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados» passaram a poder ser responsabilizados por dívidas fiscais originárias de tais entidades colectivas, não é menos certo também que o artigo 39.º do Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997, veio estabelecer, *inter alia*, que «os membros da direcção dos clubes desportivos [que não optem por constituir sociedades desportivas] são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social».

Como assim, julgamos que a sentença recorrida não podia ter repousado, sem a mínima investigação, por sobre o facto, que assenta, de que «o devedor originário “Neves Futebol Clube” encontra-se juridicamente constituído como associação», para daí concluir tranquilamente pela irresponsabilidade do oponente, ora recorrido, pelas dívidas fiscais em causa.

Com efeito, o princípio do inquisitório é uma das características fundamentais do processo fiscal, de acordo com o artigo 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e dispõe que aos juizes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis à descoberta da verdade material. Este poder legal deve ser levado à prática e exercido em qualquer fase do processo. Portanto, também, e sobremaneira, na fase de recurso jurisdicional, em que seja necessário investigar factos ou recolher prova – cf., a este respeito, por exemplo, o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-7-1997, proferido no recurso n.º 2102; e, por mais recentes, cf. também os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-11-2006, proferidos nos recursos n.º 622/06, e 629/06.

A sentença recorrida assenta, nos termos do n.º 3 seu probatório, que «A devedora originária “Neves Futebol Clube” (...) encontra-se juridicamente constituída como Associação».

A circunstância, porém, de a devedora originária “Neves Futebol Clube” estar «juridicamente constituída como Associação» não é incompatível com facto de, sob a forma de associação, poder realmente estar instituído um clube desportivo ao qual deva aplicar-se, em especial aos seus membros directores, a disciplina do Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997.

Este apontado Decreto-Lei, para além de estabelecer o regime jurídico das sociedades desportivas, estabelece também «o regime especial de gestão, a que ficam sujeitos os clubes desportivos que não optarem pela constituição destas sociedades» e tenham preferido «manter o seu estatuto actual de pessoa colectiva sem fins lucrativos, ficando, neste último caso, sujeitos a um regime especial de gestão» (do preâmbulo e do artigo 1.º do mesmo Decreto-Lei). Na parte aqui interessante, o artigo 39.º, n.º 2, ainda do mesmo Decreto-Lei preceitua como segue.

*«os membros da direcção (...) são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social».*

Estamos inteiramente com o Ministério Público, quando recorda (em outros processos da mesma executada originária) que, nas suas próprias palavras, «o legislador sentiu necessidade de editar o Dec. Lei n.º 67/97, de 3 de Abril (alterado por ratificação pela Lei n.º 107/97, de 16 de Agosto), que estabeleceu o regime jurídico das sociedades desportivas, assim as criando, bem como um regime especial de gestão e de responsabilidade (incluído a tributária) para os clubes desportivos participantes em competições de natureza profissional que não optem por constituir sociedades desportivas, como parece ser o caso dos autos».

Como assim, e deste ponto de vista, julgamos que importa investigar e assentar o tipo de associação ou de pessoa colectiva que é a devedora e executada originária “Neves Futebol Clube”, adquirindo para os autos a documentação referente ao seu pacto ou acto constitutivo e estatutos, bem como eventuais alterações aos mesmos; e julgamos sobremaneira importante investigar e assentar a qualidade de membro da executada “Neves Futebol Clube” que teve o oponente, ora recorrido, pelo tempo correspondente às dívidas em questão.

A decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida revela-se omissa em relação a estes referidos pontos (estatuto da «associação», e qualidade de membro do ora recorrido), pelo que o Supremo Tribunal Administrativo, por falta de base factual suficiente em que suporte o seu juízo de direito, não pode decidir sobre a questão jurídica concreta que lhe vem posta no presente recurso –, impondo-se, por tal sinal, que a decisão da matéria de facto do Tribunal recorrido deva ser ampliada, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, em ordem a constituir a base suficiente para a decisão de direito.

E, então, de acordo com o n.º 1 do artigo 730.º do Código de Processo Civil, deve a causa ser novamente julgada em relação às dívidas de IRC dos anos de 1998, 1999 e 2000, de molde a que fique assente a factualidade necessária a concluir se a executada originária “Neves Futebol Clube” é, ou não, um “clube desportivo”; e a concluir se o oponente, ora recorrido, é, ou não, “membro da direcção” de tal “clube desportivo” – nos termos e para os efeitos do regime de responsabilidade tributária decorrente do n.º 2 do artigo 39.º da dita Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, que é o de serem os “membros da direcção” do “clube desportivo” «responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário (...) das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos (...)».

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

I. Nos termos do artigo 13.º do Código de Processo Tributário (com início de vigência em 1 de Julho de 1991), *«os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo (...)».*

II. Nos termos da redacção inicial do artigo 24.º da Lei Geral Tributária (com vigência a partir de 1 de Janeiro de 1999), *«os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si».*

III. Nos termos, porém, do mesmo artigo 24.º Lei Geral Tributária – na redacção que, a partir de 1 de Janeiro de 2001, lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (e neste ponto se manteve com a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro) – *«os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si».*

IV. O artigo 39.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, entrado em vigor em 1 de Agosto de 1997, veio estabelecer que *«os membros da direcção dos clubes desportivos [que não optem por*

constituir sociedades desportivas] *são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social*».

V. Em *processo tributário*, seja qual for a fase processual, deve o Tribunal officiosamente realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ou úteis à descoberta da *verdade material* relativamente ao *objecto do processo* – de acordo designadamente com o disposto nos artigos 99.º da Lei Geral Tributária, e 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

VI. A exígua *factualidade*, de que «a devedora originária (...) encontra-se juridicamente constituída como Associação», não constitui *base de facto suficiente para a decisão de direito*, de saber da existência, ou não, de um “clubes desportivo”, para efeitos de eventual responsabilização tributária dos respectivos “membros da direcção”.

VII. Impõe-se a *ampliação da decisão da matéria de facto*, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, quando à sentença recorrida falte uma *base de facto suficiente para a decisão de direito*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida – para ampliação da decisão de facto e aplicação do direito de harmonia com o que acima foi precisado. Sem custas.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Julgaria o Tribunal incompetente, em razão de hierarquia, por entender que o recurso se funda, também em matéria de facto).

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Reversão. Oposição à execução fiscal. Impugnação.*

### Sumário:

- I — A forma processual para reagir contra o acto de reversão da execução fiscal é o processo de oposição à execução.*  
*II — Tendo o revertido reagido através do processo de impugnação é possível a con-  
 volação para o processo de oposição, se tempestiva.*

Processo n.º 172/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: José Carlos Carvalho Martins.

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

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

1. **JOSÉ CARLOS CARVALHO MARTINS**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação das contribuições à segurança social, dos anos de 1995 a 1999.

Alegou caducidade do direito de liquidação, ilegalidade no despacho de reversão (por não especificação de fundamentação de facto e de direito e omissão de pronúncia sobre os elementos apresentados aquando do direito de audição), carência de força executiva do respectivo título (que gera inexigibilidade da dívida), não aplicação do regime de declaração em falhas, e ilegalidade de liquidação das contribuições de 1997 a 1999.

O Mm. Juiz julgou procedente a impugnação, por, no seu entender, ter sido preterida formalidade essencial no processo de reversão.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A douta decisão recorrida enferma de erro de julgamento quanto à matéria de direito.

B. A causa de pedir alegada e conducente à procedência da impugnação não é subsumível nos fundamentos previstos no art. 99º do CPPT.

C. Os fundamentos invocados pelo oponente, na sua petição, são fundamentos de oposição à execução fiscal nos termos do art. 204º do CPPT.

D. A preterição de formalidades do despacho de reversão, pode ser arguido no próprio processo executivo, em sede de reclamação nos termos do art. 276º. do CPPT, na oposição à execução, mas nunca em sede de impugnação.

E. A forma processual adequada para reagir contra o despacho que determina a reversão da execução fiscal e dos fundamentos invocados pelo impugnante, é o processo de oposição à execução, nos termos dos art. 203º e seguintes do mesmo CPPT.

F. A dita sentença recorrida enferma dos vícios referidos no n. 1 do art. 125º do mesmo Código, pelo que é nula e deve ser revogada.

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

1. Pelo exposto nas alíneas a) a e) antecedentes – cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido – carecem de fundamentação factual e as razões apresentadas pela agravante nas suas alegações.

2. A dita sentença recorrida fez correcta aplicação e interpretação do disposto nos artigos 266º e 268º, n. 3, 70º e 77º da L.G.T. e 125º, n. 2, do C.P.A.,

3. Devendo, por isso, improceder as conclusões da agravante.

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:

1. A falta de pagamento das Contribuições ao CRSS dos anos de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, num total de 9.921,53 euros, por parte da firma “Moncor – Sociedade de Confeccões, Ld.”, foi instaurado o processo executivo n. 1880-00/101984.8, ao qual o ora impugnante foi chamado como responsável subsidiário por reversão.

2. A actividade da sociedade originária devedora foi diminuindo a partir de 1996, por dificuldades que resultaram da conjuntura económica, nomeadamente da concorrência no sector da confeccão.

3. No final do ano de 1996 a referida sociedade, negociou a rescisão amigável dos contratos dos seus trabalhadores.

4. Foi por erro dos serviços da contabilidade da sociedade devedora originária que foram remetidos ao CRSS/Norte folhas de remuneração referente aos anos de 1997, 1998 e 1999.

5. O ora impugnante embora sendo gerente da sociedade originária devedora, não recebeu nos anos de 1996 a 1999 qualquer remuneração, nem efectuou quaisquer descontos para a segurança social.

3. O Mm. Juiz *a quo* começou por apreciar a alegada caducidade.

Sobre o ponto escreveu o seguinte:

“Relevante para efeitos de caducidade do direito à liquidação é o facto de esta ser efectuada e notificada, dentro do prazo legalmente estabelecido, à originária devedora e não ao responsável subsidiário.

“No que respeita à falta de notificação da originária devedora nada vem alegado.

Pelo que, quanto a este argumento, improcede a pretensão do impugnante”.

Assim, e no tocante à alegada caducidade, uma vez que a impugnante não se insurgiu contra este segmento da decisão, o mesmo tornou-se caso julgado.

Seguidamente o Mm. Juiz apreciou a alegada falta de fundamentação do despacho de reversão.

E aqui concluiu do seguinte modo:

“Pelo que omitiu a sua posição sobre questões sobre as quais se deveria ter pronunciado, não tendo apresentado qualquer justificação para tal facto.

“Foi assim, por parte da Administração Tributária, preterida formalidade essencial no processo de reversão em crise nos autos”.

E, na sequência, deu provimento à pretensão do impugnante, não conhecendo, por prejudicadas, as demais questões por ele postas na petição inicial.

É contra tal decisão que se insurge a Fazenda Pública.

E com razão, diga-se em abono da verdade.

O impugnante, aqui recorrido, questiona, neste segmento da sua petição inicial, o despacho de reversão. Ora, como veremos depois, qualquer ilegalidade praticada no despacho de reversão é fundamento de oposição à execução (que não de impugnação), sendo eventualmente possível a convolação, se a oposição for tempestiva.

Concretamente, o impugnante, ora recorrido, fundamenta a sua pretensão, (no dito segmento da sua petição inicial), na falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão de reversão, sendo que, também alegadamente, a AF não teve em linha de conta, nem apreciou, os novos elementos suscitados pelo impugnante no seu requerimento de audição.

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

Olhando para a petição inicial, logo vemos – como acima dissemos – que o impugnante centra a sua pretensão no facto do despacho de reversão não especificar os fundamentos de facto e de direito que

justificam a decisão de reversão da execução fiscal, nem apreciar os novos elementos por si suscitados no seu requerimento de audição.

O que, reconheça-se sem dificuldade, são fundamentos de oposição à execução, como decorre do art. 204º, 1, b) do CPPT, com referência ao art. 24º, 1, da LGT.

Oposição a apresentar no prazo de 30 dias após a citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora – art. 203º, 1, a) do CPPT.

É óbvio que o facto de ter sido apresentada uma petição de impugnação não impede a sua convoção, 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 convoção.

O Mm. Juiz *a quo*, não estabeleceu a data em que ocorreu a citação.

Pelo que haverá que proceder à ampliação da matéria de facto, no ponto ora em análise.

Mas o impugnante ora recorrido não concorda com este entendimento, pois, na sua opinião, o que está em causa é, não a execução fiscal, mas sim a (i)legalidade de um acto da Administração Fiscal, concretamente a preterição de formalidade essencial, que é, na sua óptica, fundamento de impugnação.

Mas não tem qualquer razão.

As ilegalidades a que se reporta o art. 99º do CPPT, e que constituem fundamento de 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. 99º 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 impugnante 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 aqui em causa.

O impugnante não discute, neste segmento da sua petição inicial, que o acto de liquidação sofra de qualquer vício.

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

Logo concluímos pois que por aqui o impugnante não pode obter êxito na sua pretensão, através do processo de impugnação.

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. 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), que 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 impugnante 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 seu direito de acesso aos tribunais e aos seus direitos de defesa, com implicações de ordem constitucional.

Na verdade, já vimos que o impugnante dispõe de um mecanismo previsto na lei, que dá 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 impugnante fazer valer o seu direito nunca era o processo de impugnação judicial.

Mas, como acima dissemos, saber se é possível a convoção, é aspecto que fica de remissa, já que o probatório da sentença recorrida é omissivo quanto à data de citação do impugnante.

Não é pois possível saber se pode ou não ser ordenada a convoção.

De remissa fica igualmente a questão de saber, na hipótese de tempestividade da oposição (sendo então virtualmente possível a convolação), quais as consequências processuais daí decorrentes, sabido como é que foram formuladas outras causas de pedir no presente processo de impugnação.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, ordenando-se a ampliação da matéria de facto, nos termos e com as consequências atrás expostas, conhecendo-se, se for o caso, dos restantes vícios invocados pelo impugnante.

Custas pelo impugnante, aqui recorrido, mas só neste STA, por ter contra-alegado, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

<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 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Nulidade insuprível. Absolvição da instância. Baixa do processo à administração tributária.*

### Sumário:

*Decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível resultante da ausência de fundamentação da decisão administrativa que aplica a coima, não há lugar à absolvição da instância do arguido, mas à baixa dos autos à autoridade que aplicou a coima, para eventual renovação do acto sancionatório.*

Processo n.º 204/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: FRIREP – Equipamentos de Refrigeração, Lda.

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

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença de 19 de Outubro de 2006 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II que julgou nula a decisão administrativa que aplicou coima por contra-ordenação fiscal a **FRIREP – EQUIPAMENTOS DE REFRIGERAÇÃO, LDA.**, com sede na Póvoa de Santo Adrião, Loures, absolvendo-a da instância e não conhecendo do mérito da causa.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A declaração de nulidade da decisão de aplicação da coima não tem, como efeito, a absolvição dos arguidos da instância, como refere o Mm.º Juiz na decisão sob recurso;

2

A declaração de nulidade da decisão de aplicação de coimas, nos termos do disposto no artigo 63.º n.º 1 al d) e n.º 3 do RGIT tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente, devendo, porém aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos;

3

As nulidades previstas no artigo 63.º do RGIT não são, susceptíveis de constituir excepção dilatória determinante da absolvição da instância, figura jurídica não existente no processo contra-ordenacional.

4

E não pode entender-se a sentença como absolvendo a arguida da instância no recurso jurisdicional não só porque a sentença refere, expressamente que o artigo 63º n.º 3 do RGIT não tem aplicação ao caso dos autos,

5

Mas também porque sendo a arguida a “autora” no recurso nunca poderia ser absolvida da instância de que é autora.

6

O Mmo Juiz “a quo” ao dizer, que o artigo 63º n.º 3 do RGIT não tem aplicação ao caso vertente,

7

Ao decidir como decidiu, absolvendo a arguida da instância, violou, claramente, o disposto no artº 63º n.º 3 do RGIT, pelo que

8

A decisão recorrida deve ser revogada e substituída outra que, declarando a nulidade da decisão da Autoridade Administrativa declare a nulidade dos termos que lhe são subsequentes e ordene a remessa do processo de contra-ordenação ao Serviço de Finanças competente para ser proferida decisão que dê cumprimento ao disposto nos artigos 63.º n.º 3 e 79.º n.º 1 do RGIT, designadamente com o aproveitamento das peças processuais úteis ao apuramento dos factos.

Normas jurídicas violadas: artigos 63º, n.ºs 1 alínea d) e 3 e 79.º n.º 1 do RGIT».

1.2. Não há contra-alegações.

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

2.1. A questão a decidir consiste em saber se, quando o tribunal declara a nulidade insuprível da decisão administrativa que aplicou uma coima, deve absolver o arguido da instância e não conhecer do mérito da causa – conforme decidiu o Mm.º Juiz *a quo* –, ou se deve ordenar a remessa do processo à autoridade administrativa para que profira nova decisão, indemne à nulidade detectada – como propõe o recorrente.

Sobre este ponto há já jurisprudência consolidada deste Tribunal: é ver os arestos de 6 de Novembro de 2002, 18 de Fevereiro de 2004, 22 de Setembro de 2004, 20 de Dezembro de 2006 e 15 de Fevereiro de 2007, nos processos n.ºs. 1507/02, 1747/03, 531/04, 115/06 e 1228/06, respectivamente.

O Tribunal tem atribuído à expressão «nulidade insuprível» utilizada no corpo do n.º 1 do artigo 63º do RGIT, com referência à sua alínea d), este sentido: «não significa que ela não possa ser sanada, mas antes, que o decurso do tempo não tem esse efeito. Pelo que a sanação respectiva só pode concretizar-se com a supressão da deficiência ou irregularidade, designadamente com a prática, de acordo com a lei, do acto omitido ou da irregularidade praticada».

Como se aponta no aresto de 22 de Setembro de 2004, citado, «não pode impedir-se a Administração de renovar o acto anulado por vícios procedimentais, como é o caso».

Os fundamentos dos identificados arestos continuam válidos, não invocando a sentença recorrida outros a nossos olhos de melhor valia.

2.2. Isto embora a sentença recorrida se tenha preocupado com não obstar a uma nova decisão administrativa, concluindo determinando a remessa do «processo ao Serviço de Finanças onde correu a sua fase administrativa, para os fins tidos por convenientes, nomeadamente a estruturação de nova decisão de aplicação de coima expurgada da nulidade ora apreciada».

Mas a verdade é que a sentença, ao absolver da instância a arguida, depois de declarar a nulidade da decisão administrativa, encerra uma contradição, pois não deixou de conhecer do objecto do recurso, apesar de afirmar não o fazer.

A constatação de que o procedimento enferma de nulidades que inquinam a decisão que aplicou a coima conduz, como conclui a sentença, à anulação daquela decisão. O que não se aceita é que, depois de se pronunciar sobre a decisão administrativa que lhe foi submetida, o tribunal conclua pela não apreciação do mérito da causa e absolvição da instância do arguido. Note-se que a figura da instância é desconhecida no procedimento administrativo, o que vale por dizer que a instância declarada finda pela sentença será a judicial; mas, se o processo judicial termina sem apreciação de mérito, então, não se vê como é que a decisão administrativa deixa de subsistir.

Em súmula, a sentença deve manter-se na medida em que julgou nula a decisão administrativa e ordenou a remessa do processo à autoridade que a proferiu, mas não pode aceitar-se no segmento em que absolveu da instância a arguida.

Procedem, consequentemente, os fundamentos do recurso.



3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, no segmento em que absolveu a arguida da instância, mantendo-a, no demais, e determinando a remessa do processo à entidade que aplicou a coima.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IVA. Dedução. art. 7º DL n. 241/86, de 20/8.*

### Sumário:

- I — Celebrado um contrato promessa de compra e venda entre duas empresas através do qual a primeira promete vender à segunda uma grande superfície comercial, destinada a hipermercado e serviços conexos, com possibilidade de cessão de posição contratual de qualquer das partes, mediante acordo prévio, sendo que a promitente compradora praticava operações isentas de imposto – art. 30º, 9, do CIVA (sem direito à dedução), e não renunciou à isenção do IVA, nos termos do n. 4 do art. 12º desse Código, por não satisfazer as condições impostas pelo n. 6 do mesmo artigo (o imóvel estava em fase de construção e não se conheciam quer o futuro arrendatário, quer o valor das rendas), era devido IVA.*
- II — Celebrado um contrato de cessão de posição contratual, o cessionário, mesmo após a emissão do respectivo certificado de renúncia à isenção de IVA não pode deduzir o IVA, no montante liquidado pela cedente, por isso que esta não só não tinha direito à sua dedução, como não renunciou (nem podia), à respectiva isenção.*
- III — É certo que nos termos do art. 7º DL n. 241/86, de 20/8, a escritura pública de venda substitui a factura.*
- IV — Porém, se a escritura apenas formalizou o negócio de compra e venda, sendo que todos os movimentos em dinheiro, incluindo o pagamento do IVA, são anteriores à escritura, não é possível à cessionária deduzir o IVA liquidado e pago pela cedente.*

Processo n.º 511/06-30.

Recorrente: IMOMURO – Sociedade Imobiliária, SA

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IMOMURO – Sociedade Imobiliária, SA**, com sede na Rua João Mendonça, 505, Senhora da Hora, Matosinhos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação adicional de IVA relativa ao ano de 1998 e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do TAF do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta Sentença padece de nulidade por falta de pronúncia, no que concerne ao alegado erro de cálculo dos juros compensatórios (artigos 125º do CPPT, 660º n. 2 e 668º n. 1 d) CPC).

Quanto à matéria de fundo,

2. A douta Sentença padece de erro de julgamento: a Recorrente não pretende deduzir o IVA liquidado pela Colombo à Contimobe, nem pretende qualquer “transmissão” do direito à dedução de IVA, da Contimobe para a Recorrente.

3. O direito de dedução do IVA em questão, nasceu, *tão só*, na esfera da Recorrente, com a emissão do respectivo certificado de renúncia à isenção de IVA.

4. A douta Sentença não retirou as devidas ilações das contas movimentadas (contas 44 e 37) e registos contabilísticos efectuados pela Contimobe e Recorrente, tal como delas se conclui à luz do POC, aprovado pelo DL 410/89 de 21/11.

5. A douta Sentença não atendeu que, quer uma, quer outra, e até à escritura de venda, contabilizaram, meros adiantamentos e reembolsos de adiantamentos, meros movimentos financeiros (inócuos para efeitos de IVA), sem valor acrescentado ou resultado.

6. Não atendeu que, só depois, e tendo por base a escritura de compra, é que a Recorrente deduziu e solicitou o reembolso de IVA em questão.

7. A douta Sentença, indevidamente, não teve em conta que o IVA em causa foi *integralmente liquidado à Recorrente*, pela Colombo, na escritura pública de compra e venda entre ambas celebrada, sobre a *totalidade do preço*.

8. Nascedo, em simultâneo, na Recorrente, o direito à dedução (independentemente do “timing” do pagamento, da forma do pagamento ou de quem pagou a quem), pelo que violou os artigos 7º, 8º, 19º n. 2 e 22º do CIVA.

9. A douta Sentença omitiu, e violou, o artigo 7º do DL n. 241/86, de 20/8, segundo o qual essa escritura pública de venda, no caso concreto, *substitui a factura*; não “serve” apenas para determinar o momento a partir do qual o reembolso pode ser pedido.

10. A douta Sentença padece de erro de julgamento quando afirma que o IVA em causa “não foi suportado” pela Recorrente: foi formal e integralmente liquidado à Recorrente, na dita escritura pública, e foi integralmente suportado, financeiramente, pela Recorrente.

11. Não atendeu a douta Sentença ao facto do IVA se dirigir à tributação do consumo e do consumidor final, tão pouco ao princípio da prevalência da substância sobre a forma (cfr. alínea f do ponto “4 - Princípios Contabilísticos” fundamentais do POC, e artigos 11º n. 3 e 38º da LGT, e 32º-A do CPT).

12. Ao contrário do decidido, a Recorrente agiu em escrupuloso cumprimento do disposto nos artigos 4º n.ºs. 1 e 2 e 7º do DL n. 241/86, de 20/8, 12º n.ºs 4,6 e 7, 19º e 91º n. 2 do CIVA, violados pela douta Sentença.

13. A douta Sentença não atendeu ao facto da Fazenda Pública não ter sido, nem ser, minimamente prejudicada.

14. Ao contrário do entendimento da douta Sentença, a circunstancia do certificado de renúncia à isenção de IVA, concedido à Colombo, indicar, como adquirente, a Contimobe, é irrelevante.

15. Por um lado, porque a Colombo liquidou a totalidade do IVA à Recorrente, na escritura pública, e essa liquidação não foi posta em crise pela AF.

16. Por outro, porque a própria AF reconheceu à Recorrente o direito de deduzir e obter o reembolso do IVA liquidado pela Colombo à Recorrente, nos adiantamentos por esta efectuados (pós cessão da posição contratual).

17. A douta Sentença, ao coarctar, à Recorrente, o direito à dedução do IVA, viola os princípios constitucionais da justiça e proporcionalidade (artigos 5º e 55º da LGT, 3º e ss. do CPA e 266º da CRP).

18. Estes princípios impunham que, (i) ou se aceitasse o direito à dedução da Recorrente, (ii) ou se revogasse a liquidação de IVA efectuada pela Colombo na escritura pública de venda à Recorrente.

19. Como a AF não aceita a dedução da Recorrente, nem revogou a liquidação de IVA (e inerente entrega de IVA ao Estado pela Colombo), verifica-se um enriquecimento injustificado da AF.

20. Se dúvidas persistirem, quanto à questão da dedução do IVA com base na escritura pública de compra, à luz do disposto na Sexta Directiva 77/388/CCC do Conselho, de 17 de Maio de 1977, solicita-se, ao abrigo do artigo 234º do Tratado de Roma, o seu reenvio, a título prejudicial, ao TJCE.

Por outro lado,

21. A douta Sentença violou o artigo 60º n. 6 da LGT, no que concerne ao alegado pela Recorrente em 17.06.1999 (vide termo de audição de fls. 78 a 87), no exercício do seu direito de audição prévia.

22. Diversamente do decidido, *todos* os elementos novos, de *facto* ou de *direito*, suscitados em sede do exercício do direito de audição, devem ser objecto de apreciação pela AF; não de mera enunciação.

23. Ao contrário do decidido, a impugnante invocou vários “elementos novos” no exercício do seu direito de audição prévia, quer de *facto*, quer de *direito*.

24. O carácter inovador, ou não, dos elementos invocados pelo contribuinte, deve ser aferido em função do teor do projecto de correcções de fls. 71 a 74, nos termos do artigo 60º n. 4 da LGT.

25. E não, como entende o Mm. Juiz “a quo”, em função do hipotético conhecimento antecipado que deles já tivesse a AF.

Acresce que,

26. Ao contrário da douta Sentença, parece-nos que as liquidações não estão devidamente fundamentadas, tendo sido violados os artigos 35º n. 9 e 77º da LGT, 268º n. 3 da CRP e 125º n. 2 do CPA.

27. Com efeito, a douta Sentença não atendeu ao facto da “fundamentação” das correcções (quer no projecto de correcções, quer no relatório final) apontar, exclusivamente, para o *indeferimento parcial do pedido de reembolso de IVA* do 4ºT de 1998.

28. E não para quaisquer liquidações adicionais de IVA ou de JC, como foi feito.

29. Há diferença entre (i) não reembolsar o IVA ou (ii) efectuar liquidações adicionais, designadamente porque primeira opção nunca implicaria que fosse devidos JC; indeferia-se o reembolso, ponto final.

Mais,

30. As notificações das liquidações omitem as circunstâncias factuais que terão sustentado a “passagem” de uma situação de indeferimento do reembolso para uma situação de liquidação adicional de imposto e juros compensatórios, pelo que são inválidas.

31. Permanecendo a invalidade de tais notificações, as liquidações caducaram por decurso do prazo legal de caducidade de 4 anos (artigos 33º do CPT, 45º n. 1 da LGT e 268º n. 3 da CRP).

32. A douta Sentença viola, por isso, os artigos 87º e 90º n. 4 do CIVA, 19º b), 21º e 82º do CPT (em vigor ao tempo), e 268º n. 3 da CRP.

Por outro lado,

33. A douta Sentença violou a alínea a) do n. 1 e n. 2 do artigo 60º da LGT, segundo o qual os contribuintes têm direito de audição antes da liquidação.

34. Ao contrário da douta Sentença, a nova redacção do artigo 60º n. 3 da LGT, conferida Lei n. 16-A/2002, de 31/5, não tem carácter interpretativo, mas sim inovador.

35. Com efeito, e conforme Jurisprudência deste Venerando STA, a lei antiga não dispensava a nova audição, antes da liquidação, ainda que o contribuinte tivesse sido anteriormente ouvido.

36. Assim, a douta Sentença interpreta indevidamente o disposto nos novos artigos 60º n. 3 da LGT e 13º n. 2 da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, violando o artigo 13º n. 1 do CC e os princípios da igualdade e justiça (artigos 55º da LGT, 5º e 6º do CPA e 266º da CRP).

Sem prejuízo, se, por hipótese, assim não se entender,

37. A douta Sentença interpretou indevidamente o artigo 60º n. 3 da LGT (na redacção conferida pela Lei n. 16-A/2002, de 31/05) e, com isso, violou este preceito e o disposto nos artigos 60º n. 1 a) e 4 da LGT, e 267º n. 5 da CRP.

38. Com efeito, aquela disposição legal só dispensava o direito de audição, antes da liquidação, quando não tivessem entretanto surgido novos factos, sobre os quais não houvesse sido concedida ao contribuinte oportunidade de ser previamente ouvido.

39. Ora, conforme m), n) e o) da matéria de facto provada, a descoordenação da AF, e a efectivação (alegadamente indevida) do reembolso, constituíram matéria factual superveniente, que conduziu às liquidações de IVA e JC, sobre a qual a Recorrente não foi previamente ouvida.

Consequentemente,

40. Porque as liquidações padecem dos aludidos erros, a douta Sentença violou os artigos 53º n.ºs 1 e 2 e 100º da LGT, e 171º do CPPT, ao não reconhecer o direito de indemnização previsto nestes preceitos 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 instância:

a) Relativamente à impugnante foi elaborado pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária o relatório de folhas 18 a 22 do proc. reclamação ap. o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e onde em síntese consta que: «A empresa solicitou reembolso de IVA com referência ao 4º trimestre de 1998, no montante de 1.819.545.568\$00.

(...)

#### DESCRIÇÃO FACTUAL

1- Em 18/11/94 foi celebrado um contrato de promessa de compra e venda entre as empresas “Empreendimentos Imobiliários Colombo, S.A”, NIPC 501938966 e “Contimobe – Imob. Castelo de Paiva, S.A.”, NIPC 500210160, através do qual a primeira promete vender à Segunda “grande superfície comercial” destinada a hipermercado e serviços conexos (Centro Comercial Colombo), com possibilidade de cessão de posição contratual de qualquer das partes, mediante acordo prévio.

2- Decorria do referido contrato a obrigação, por parte da Contimobe, de efectuar adiantamentos à Colombo, emitindo esta notas de lançamento com liquidação de IVA.

3- Naqueles termos, a Contimobe efectuou adiantamentos à Colombo, desde 23/11/94 até 30/9/96, no montante global de 7.877.349.406\$00, acrescido do correspondente IVA no valor de 1.339.149.400\$00.

4- Os pagamentos efectuados pela Contimobe à Colombo a titulo de adiantamentos, foram por aquela contabilizados pela movimentação das contas

a débito 4481301 - Adiant.p/conta Imob. Corpóreo - 7.877.349.406\$00

448130917 - Adiant.p/ conta Imob.Corp./IVA - 1.339.149.400\$00

a crédito 12 - Bancos - 9.216.498.806\$00

5- A Contimobe não deduziu aquele IVA, uma vez que pratica operações isentas nos termos do n.º 30 do artigo 9º (sem direito à dedução) e não renunciou à isenção de IVA nos termos do n.º 4 do artº 12º,

por não satisfazer as condições impostas pelo n.º 6 do mesmo artigo, todos do CIVA: o imóvel estava em fase de construção; não se conheciam quer o futuro arrendatário quer os valores das rendas.

Dado que aquela empresa não estava em condições de exercer o direito à dedução do imposto e face a um eventual pedido de renúncia à isenção de IVA, procedeu à contabilização dos adiantamentos, nos termos referidos no ponto anterior: separação do valor base dos adiantamentos e respectivo IVA.

6- Em 30/11/96 foi celebrado um contrato de cessão de posição contratual entre a Contimobe e o sujeito passivo Imomuro (situação prevista no contrato-promessa a que fizemos alusão no ponto 1 da presente informação), pelo qual aquela empresa cedeu a esta todos os direitos e obrigações assumidos com a Colombo, designadamente os montantes referentes a adiantamentos efectuados até à data.

7- Na sequência do contrato referido no ponto anterior a Contimobe saldou as contas relativas aos adiantamentos (4481301 e 448130917) por contrapartida da conta 268 - Imomuro.

8- Ainda nos termos daquele contrato, o sujeito passivo, Imomuro efectuou o respectivo pagamento à Contimobe (até 30/12/96), reembolsando esta pelos pagamentos por ela efectuados à Colombo a título de adiantamentos, tendo efectuado os seguintes lançamentos contabilísticos:

a débito 3720101 - Adiant.p/conta Compras 7.877.349.406\$00

3720109 -Adiant.p/conta Compras/IVA 1.339.149.400\$00

a crédito 12 - Bancos 9.216.498.806\$00

9- Decorre também, do aludido contrato a obrigação de a Imomuro efectuar os restantes adiantamentos à Colombo, o que de facto, aconteceu, no período compreendido entre 2/1/97 e 31/12/97, com emissão por parte desta empresa, de notas de lançamento com liquidação de IVA no montante global de 529.724.527\$00, constante da listagem de fornecedores apresentada pelo sujeito passivo nos termos da alínea c) do n.º 2 do Despacho Normativo n.º 342/93 de 30 de Outubro.

A Imomuro procedeu à contabilização destes movimentos nos termos referidos no ponto anterior (contas 3720101 - Adiantamentos p/conta de Compras; 3720109 - Adiantamentos p/conta de Compras/Iva).

10- Em 11/12/98, por escritura pública, a “Colombo vende à Imomuro o imóvel, pelo valor de 11.026.829.468\$00 acrescido de IVA à taxa de 17% no montante de 1.868.873.928\$00, valores já recebidos na íntegra, por força dos adiantamentos efectuados: contrato de compra e venda e pacto de preferência.

11- O reembolso em causa foi solicitado após a escritura de transmissão a que nos referimos no ponto anterior e uma vez que em 29/12/97 a IMOMURO tinha renunciado à isenção de IVA prevista no n.º 30 do artº 9º do CIVA, com deferimento do pedido na mesma data

#### FUNDAMENTOS DA CORRECÇÃO

O montante de IVA objecto de correcção, de 1.339.149.400\$00, foi liquidado pela Colombo à Contimobe, pelos adiantamentos por esta efectuados àquela, no período compreendido entre 23/11/94 e 30/9/96.

Pela cessão da posição contratual, realizada em 30/11/96, entre a Contimobe e a Imomuro, aquela cede a esta a sua posição assumida com a “Colombo”, ficando o sujeito passivo, Imomuro, obrigado a reembolsar a cedente na quantia de 7.877.349.406\$00 acrescida de IVA no montante de 1.339.149.400\$00 (adiantamentos efectuados pela cessionária à Colombo), tratando-se de uma mera decomposição do preço da cessão e não de uma liquidação de IVA à Imomuro.

O IVA em causa foi liquidado pela Colombo à Contimobe, não tendo esta exercido o direito à dedução do imposto, por não reunir as condições legais impostas para tal e a que já fizemos referência na presente informação.

Não há liquidação do IVA em questão, à Imomuro, pelo que esta não o pode deduzir, nos termos do artigo 19º do CIVA, desconhecendo-se a existência da figura jurídica da transmissão do direito à dedução do imposto.

(...)

#### CONCLUSÃO E PARECER

Em face do exposto somos do parecer que o pedido de reembolso será de deferir parcialmente com correcção de IVA no montante de 1.339.149.400\$00.

Em nosso entender o sujeito passivo apenas teria direito à totalidade do reembolso, com base na escritura final de compra e venda de 11/12/98 realizada com a Colombo, se esta tivesse entregue nos Cofres do Estado, com referência a Dezembro de 1998, o montante do imposto em causa (1.339.149.400\$00), o que comprovadamente não aconteceu.»

b) A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projecto de conclusões do relatório de inspecção – cfr. fls. 71 a 74 -.

c) A impugnante foi notificada da fundamentação das correcções referida em a) por ofício datado de 14-07-1999, cuja cópia consta de folhas 89 e aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

d) Em 24-08-1999 foi efectuada à impugnante a liquidação adicional n.º 99154084 referente a 1998 no valor de Esc. 1.339.149.400\$00, indicando-se na fundamentação o seguinte: «Liquidação adicional feita nos termos do artº 82º do Código do IVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspecção Tributária», cuja data limite de pagamento ocorreu em 31-10-1999 – cfr. fls. 40 -.

e) Em 24-08-1999 foi efectuada à impugnante a liquidação de juros compensatórios n.º 99154083 referente a 9812T no valor de Esc. 36.982.537\$00, indicando-se na fundamentação o seguinte: «Juros compensatórios liquidados nos termos dos artigos 89º do Código do IVA e 35º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo. Imposto em falta sobre o qual incidem os juros 1.339.149.400\$00 Período a que se aplica a taxa de juros de 1999/02/15 a 1999/07/06 Taxa de juro aplicada ao período - a equivalente a taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artº 559º do Código Civil», cuja data limite de pagamento ocorreu em 31-10-1999 - cfr. fls. 42 -.

f) Pela impugnante foi deduzida reclamação graciosa contra aquelas liquidações em 28-01-2000 – cfr. fls. 2 do proc. reclm. apenso -.

g) A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição na reclamação – cfr. fls. 58 a 61 -.

h) Aquela reclamação foi indeferida nos termos do despacho cuja cópia consta de folhas 64 a 67 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

i) Damos aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais o contrato de promessa de compra e venda celebrado entre Empreendimentos Imobiliários Colombo S.A. e Contimobe – Imobiliária de Castelo de Paiva, S.A. cuja cópia consta de folhas 113 a 138 -.

j) Damos aqui por integralmente reproduzido a cessão de posição contratual celebrada entre Contimobe – Imobiliária de Castelo de Paiva S.A. e Imomuro - Sociedade Imobiliária S.A., cuja cópia consta de folhas 140 a 144.

k) Em 29-12-1997 foi certificado pelo Chefe da Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos que: «Imomuro – Sociedade Imobiliária S.A. pessoa colectiva n.º 503013790 (...), promitente compradora da fracção abaixo mencionada, renunciou, ao abrigo do n.º 4 do artº 12º do código do IVA, e em conformidade com o disposto no Dec-Lei n.º 241/86 de 20 de Agosto, conforme requerimento apresentado nesta Repartição de Finanças, à isenção do Imposto s/ valor acrescentado prevista no n.º 30 do artº 9º do CIVA, com referência à seguinte Locação Imobiliária: Identificação do Prédio: Fracção autónoma a constituir, destinada a hipermercado e serviços conexos, com a área global de 29.489 metros quadrados, localizada nos piso zero e piso um, com a área de 27.715 metros quadrados no piso zero, afecta a actividade comercial e a área de 1.774 metros quadrados no piso um, afecta a escritórios, bem como ainda um espaço destinado a contagem e guarda de valores, no piso menos um, com a área de 74,6 metros quadrados e as áreas de circulação vertical, destinadas à instalação de passadeiras rolantes nos pisos menos um, menos dois e menos três, com a área de 2.060 metros quadrados, integrada em prédio urbano sito no gaveto da Avenida Lusíada e Avenida do Colégio Militar, freguesia de Benfica, concelho de Lisboa, ainda omissa na matriz. Locatário: Sesagest - Projectos e Gestão Imobiliária S.A. (...) Data da Renúncia à isenção: 29 de Dez. de 1997». - cfr. fls. 147-.

l) Damos aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais a escritura pública de folhas 150 a 157, na qual foi declarado que Empreendimentos Imobiliários Colombo, S.A., pelo preço de 11.026.829.468\$00 acrescido de IVA à taxa legal de 17% no montante de 1.868.873.928\$00 vende a Imomuro - Sociedade Imobiliária S.A. a fracção autónoma designada pela letra “F”, correspondente a espaço destinado a comércio, industrias complementares e serviços nomeadamente, Hipermercado, e que se desenvolve pelo piso zero, um e dois - áreas técnicas - loja zero, zero, zero -, com acesso próprio provindo do piso menos um por escadas/passadeiras e elevador interiores, ao nível do piso zero por corredores de público e técnicos e com acesso aos restantes pisos por escadas interiores e corredores técnicos, composta de áreas de venda, armazéns, zonas (...) sanitárias e casa de máquinas, que faz parte do prédio urbano, vulgarmente designado por “Centro Colombo”, sito em Benfica, na Avenida Lusíada, na freguesia de Benfica, concelho de Lisboa, descrito na Quinta Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número dois mil e trinta, da dita freguesia de Benfica, (...), omissa na matriz, mas pedida a sua inscrição em nove do corrente mês.»

m) Por despacho de 17/08/1999 foi deferido à impugnante pela Direcção de Serviços do IVA o reembolso no valor de esc. 1.819.545.568\$00 referente ao período de 1-10-1998 a 31-12-1998, tudo conforme consta de folhas 159.

n) A administração fiscal vem a solicitar a COSEC – Companhia de Seguros de Crédito S.A. a emissão de cheque a seu favor no valor de esc. 1.376.131.937\$00, referente ao Seguro-caução apólice n.º 800747/00/2213, com o seguinte argumento: «da análise da informação prestada pelos Serviços de Inspecção tributária da Direcção Distrital de Finanças do Porto, de que se junta fotocópia na parte que interessa, elaborada na sequência de visita oportunamente efectuada ao sujeito passivo, constata-se que houve correcções técnicas de IVA no quantitativo de 1.339.149.400\$00, acrescido de 36.982.537\$00, de juros compensatórios, verificando-se, deste modo, que foi indevidamente restituído pelos serviços do IVA ao mencionado sujeito passivo, o valor de 1.376.131.937\$00.

Com vista à arrecadação do IVA em falta, que compreende, obviamente a importância indevidamente reembolsada, procedeu-se à liquidação adicional que se impunha, notificando-se o sujeito passivo, para efectuar o pagamento voluntário, tendo como prazo limite 31/10/99.» - cfr. fls. 161 -.

o) Sobre a matéria referida em n) versam os officios endereçados à impugnante e cujas cópias constam de folhas 173 a 175 e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

p) Por officio de 13-07-2000 foi a impugnante notificada para prestar garantia no montante de esc. 2.769.530.561\$00 - cfr. fls. 182 a 185 -.

q) Por requerimento entrado em 19-07-2000 a impugnante requereu, que fosse recalculado o valor dos juros a garantir e consequentemente da garantia – cfr. fls. 188 e 189 -.

r) O pedido referido em q) foi indeferido por despacho de 19-07-2000 - cfr. fls. 191 -.

s) Em 27-07-2000 a impugnante prestou garantia através de seguro caução no valor de Esc. 2.769.530.561\$00 - cfr. fls. 197 a 199-.

t) Em 18-08-2000 a impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho referido em r) – cfr. fls. 201 a 205 -.

u) Por officio de 29-03-2001 foi a impugnante notificada para prestar garantia no valor de Esc. 1.892.249.620\$00 e levantar a anteriormente prestada ou reduzir a prestada àquele valor - cfr. fls. 211 a 214-.

v) Em 06-04-2001 a garantia referida em s) foi reduzida para esc. 1.892.249.620\$00 - cfr. fls. 217 e 218 -.

w) Com a garantia prestada em s) a impugnante suportou inicialmente mais Esc. 6.393.244\$86 e nos dois trimestres seguintes mais Esc. 1.129.499\$00 em cada um do que seria que pagar se a garantia inicial houvesse sido prestada por Esc. 1.892.249.620\$00, tudo conforme resulta dos documentos de folhas 239 a 242 e resulta do depoimento da 2ª testemunha inquirida -.

x) Pela Repartição de Finanças do 13º Bairro Fiscal de Lisboa foi certificado que «Empreendimentos Imobiliários Colombo, S.A.(...) renunciou ao abrigo do n.º 31 do artº 9º do Código do IVA, e em conformidade com o disposto no Dec-Lei 241/86, de 20 de Agosto, conforme requerimento apresentado nesta repartição de Finanças em 4 de Julho do ano em curso, à isenção do referido imposto com referência à alienação do seguinte prédio:

IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO OU FRACÇÃO: Fracção autónoma a constituir no prédio urbano em fase de construção, denominado CENTRO COMERCIAL COLOMBO, sito no gaveto da Avenida Lusíada com a Avenida do Colégio Militar, freguesia de Benfica, omissa na respectiva matriz. ADQUIRENTE: CONTIMOBÉ – IMOBILIÁRIA DO CASTELO DE PAIVA, S.A. (...) DATA DA RENUNCIA À ISEÇÃO 4 de Julho de 1995 VALOR DA VENDA: 11.133.123.000\$00» - cfr. fls. 269 -.

y) Contimobe - Imobiliária Castelo de Paiva, S.A. tem como objecto Compra de imóveis para revenda - cfr. fls. 272 e 285 -.

z) Imomuro - Sociedade imobiliária S.A. tem como objecto compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento e gestão próprios ou alheios - cfr. fls. 298 e 299 -.

aa) Empreendimentos Imobiliários Colombo S.A. tem como objecto a promoção, coordenação, desenvolvimento e gestão imobiliária, nomeadamente de Centros Comerciais e prestação de serviços conexos. Compra e Venda, arrendamento, subarrendamento e exploração de bens imóveis e estabelecimentos comerciais – cfr. fls. 306 e 310

bb) Em 19-06-2001 a Administração fiscal procedeu à liquidação a Contimobe da quantia de Esc. 1.339.149.400\$00 referente a IVA de 1996, resultante de operações sem liquidação de imposto, liquidando na mesma data juros compensatórios referentes a 9611 no valor de Esc. 708.391.688\$00, tudo conforme consta de folhas 329 e 331.

cc) As liquidações referidas em bb) foram anuladas - cfr. fls. 334 a 360 -.

3. A recorrente suscita várias questões que têm que ser examinadas separadamente.

Vejamos então.

3.1. Da nulidade da sentença por falta de pronúncia – conclusão 1ª.

Defende desde logo a recorrente que a “sentença padece de nulidade por falta de pronúncia, no que concerne ao alegado erro de cálculo dos juros compensatórios (artigos 125º do CPPT, 660º n. 2 e 668º n. 1 d) CPC)”.

Mas não tem razão.

Na verdade, o acórdão deste STA, proferido nos autos em 27/10/2004, já se pronunciou sobre a questão do seguinte modo:

“No caso em apreço, alega a recorrente, na referida conclusão 9ª, que a decisão recorrida não se pronunciou sobre o invocado erro de cálculo na liquidação dos juros compensatórios e que se traduzia na omissão das razões que determinaram o seu período de cálculo, bem como do próprio montante, sendo certo que nos termos do disposto no artº 35º, n.º 9 da LGT o cálculo dos juros compensatórios deve ser explicado com clareza – insuficiência e obscuridade de fundamentação que equivale à falta de fundamentação (artº 125º, n.º 2 do CPA).

“Mas não lhe assiste razão.

“Com efeito, da análise da sentença recorrida ressalta à evidência que o Mm. Juiz “*a quo*” tratou expressamente esta questão. Aí se refere que “no que concerne à liquidação dos juros compensatórios o que sucede é que da mesma constam a norma legal com base na qual aquela foi elaborada, o período do imposto a que se reporta, a disposição legal que determina a taxa de juro aplicada, o período relativamente ao qual aqueles foram contados e o valor dos juros apurados.

“Ou seja, a liquidação contém todos os elementos necessários para que se possa compreender a sua origem e verificar se o cálculo dos juros está correcto.

“Destarte, no que ao vício de forma por falta de fundamentação concerne não assiste razão à impugnante.

“Pelo que não há, assim, omissão de pronúncia”.

Pois bem.

A nova sentença, entretanto proferida, reproduziu o respectivo excerto, pelo que é de concluir que não há nulidade por falta de pronúncia.

Mais.

Podemos até falar em caso julgado, já que, posicionando-se de acordo com o citado aresto, a sentença recorrida, no ponto em causa, deu corpo à decisão ínsita no mencionado acórdão.

3.2 Direito de audição – violação do art. 60º da LGT (conclusões 33 a 36).

Também aqui o recorrente não tem razão.

Vejamus porquê.

O art. 60º da LGT, subordinado à epígrafe “princípio da participação”, vem dar corpo ao art. 267º, n. 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

E o n. 1 deste artigo concretiza os moldes da participação dos contribuintes na formação dessas decisões e deliberações.

Como resulta do probatório, o impugnante foi ouvido, nos termos do citado art. 60º da LGT, sendo notificado do projecto de conclusões do relatório de inspecção – alínea b) do probatório.

Mas não foi a impugnante ouvida antes da liquidação.

Quid juris?

A questão encontra-se hoje resolvida no n. 3 do citado art. 60º da LGT, que dispõe:

“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 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”.

É certo que este normativo resulta do n. 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, ou seja, posterior à acção de fiscalização e à notificação da inspecção tributária.

Porém, o n. 2 daquele art. 13º estatui que o citado n. 1 tem natureza interpretativa.

E, como é sabido, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil).

A lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa.

Acresce dizer – e já o referimos acima – que a lei interpretativa “retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada” (1).

Vale isto por dizer que, no caso, e face ao probatório, atento o respectivo quadro legal, não havia lugar à audição do impugnante antes da liquidação, por isso que o mesmo fora ouvido sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção. Mais. Resulta expressamente do probatório que foi exercido o direito de audição. Assim, o impugnante não tinha que ser ouvido antes da liquidação.

A liquidação adicional de IVA não padece pois do alegado vício de violação de lei.

3.3. Factos supervenientes sobre os quais a recorrente não se tenha pronunciado (conclusões 37 a 39).

Na tese do recorrente foi violado o art. 60º, 3, da LGT.

Pois bem.

Esta questão insere-se no contexto da questão anterior, sendo dela parte complementar, pelo que a solução encontrada para aquela há-de receber aqui resposta idêntica, pelo que também não ocorre aqui o alegado vício de violação de lei.

3.4 Violação do art. 60º, n. 6, da LGT (conclusões 21ª a 25ª).

Aqui é de sufragar a opinião do Mm. Juiz *a quo*.

Vejamus.

Dispõe o art. 60º, n. 6, da LGT, na redacção ao tempo vigente:

“Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão”

Pois bem.

Os fundamentos do contribuinte são sucintamente referenciados a fls. 93 dos autos, nos seguintes termos: “São pacíficos os factos descritos nos pontos 1º a 7º, 10º e 11º, 15º a 22º do termos de audição lavrado em 17/6/99 em obediência aos artºs 60º da LGT e RCPIT.

“Quanto aos restantes pontos do referido termo de audição (8º, 9º, 12º a 14º e 23º) argumenta o sujeito passivo:

“A cessão da posição contratual, assim designada na respectiva escritura realizada em ... entre a *Contimobe* e a *Imomuro*, passou a ser considerada uma simples cessão de créditos que consubstancia

um mero movimento financeiro, não sujeito a IVA (fora do campo de incidência e / ou isento nos termos da alínea a) do n. 28 do art. 9º do CIVA).

E, de seguida, a respectiva conclusão e inerente parecer:

“Em face do exposto somos de parecer que o pedido de reembolso será de deferir parcialmente com correcção do IVA no montante de 1.339.149.400\$00.

“Em nosso entender, o sujeito passivo apenas teria direito à totalidade do reembolso, com base na escritura final de compra e venda de 11/12/98 realizada com a *Colombo*, se esta tivesse entregue nos Cofres do Estado, *com referência a Dezembro de 1998*, o montante do imposto em causa (1.339.149.400\$00), *o que comprovadamente não aconteceu*”.

Diremos que, embora sucintamente, os tais novos elementos foram considerados. Mesmo que a conclusão seja contrária à pretensão da recorrente.

Pelo que entendemos que não foi violado aquele preceito legal.

3.5. Liquidações indevidamente fundamentadas – alegada violação dos artºs 35º, n. 9, 77º da LGT, 268º, 3, da CRP, e 125º, n. 2, do CPA (conclusões 26ª a 29ª). Invalidez subsequente das notificações – alegada violação dos artºs 87º e 90º, n. 4 do CIVA, 19º, b), 21º e 82º do CPT e 268º, 3, da CRP (conclusões 30ª a 32ª).

Também aqui a recorrente não tem razão.

O indeferimento *parcial* do reembolso do IVA (já pago), teve como consequência inelutável uma liquidação adicional de IVA. Obviamente no montante em causa e só nesse. Assim, essa liquidação, no caso, traduz apenas o montante não considerado como dedução.

É assim imanente que esse indeferimento tem como consequência lógica essa liquidação, sendo essa a circunstância factual que terá sustentado a passagem de uma situação de indeferimento do reembolso para uma situação de liquidação adicional de imposto e juros compensatórios.

E assim sendo, para além das liquidações estarem devidamente fundamentadas, não ocorre a invalidez subsequente das notificações.

3.6. Quanto à questão de fundo – conclusões 2ª a 19ª.

A questão central a resolver é esta:

Pode o recorrente deduzir o IVA?

O recorrente suscita a questão, como dissemos, nas conclusões 2ª a 19ª das respectivas alegações de recurso.

Importa começar por um bosquejo da situação em concreto.

Vejamos então.

A Colombo celebrou um contrato promessa de compra e venda com a Contimobe segundo o qual a 1ª prometia vender à 2ª uma grande superfície comercial – hipermercado e serviços conexos – (Centro Comercial Colombo), com a possibilidade de qualquer das partes contratantes ceder a sua posição contratual.

A Contimobe praticava operações isentas de imposto – art. 30º, 9, do CIVA – (sem direito à dedução) e não renunciou à isenção do IVA, nos termos do n. 4 do art. 12º desse Código, por não satisfazer as condições impostas pelo n. 6 do mesmo artigo: o imóvel estava em fase de construção e não se conheciam quer o futuro arrendatário, quer o valor das rendas.

Assim, e no tocante aos adiantamentos que foi fazendo à Colombo, contabilizou separadamente os adiantamentos e o IVA, que a Colombo foi pagando.

E a separação do IVA teve a ver com um eventual e futuro pedido de renúncia à isenção do referido IVA.

A dada altura (em 30/11/96), a Contimobe cedeu a sua posição contratual à recorrente (IMOMURO), cedendo aquela a esta todos os direitos e obrigações assumidos com a Colombo, recebendo, em contrapartida, e designadamente os montantes referentes a adiantamentos efectuados até à data, reembolsando a Contimobe por todos os adiantamentos já feitos, incluindo o IVA aqui em causa (1.339.149.400\$00), e fazendo mais tarde os restantes adiantamentos à Colombo.

Entretanto, em 11/12/98, a Colombo vendeu à Imomuro, aqui recorrente, o imóvel em causa, por determinado valor, acrescido de IVA à taxa de 17% (onde se contém aquele montante de IVA de 1.339.149.400\$00), valores já recebidos na íntegra.

Anteriormente à celebração da escritura, mais precisamente em 29/12/97, a Imomuro renunciou à isenção do IVA, o que lhe foi deferido.

A recorrente pediu então que lhe fosse deduzido o IVA, o que veio a ser parcialmente deferido (concretamente foi indeferida a dedução no montante de IVA suportado pela Contimobe).

Para fundamentar a sua decisão, socorreu-se a AT do seguinte parecer, que se transcreve na parte interessante:

“O IVA em causa foi liquidado pela Colombo à Contimobe, não tendo esta exercido o direito à dedução do imposto, por não reunir as condições legais impostas para tal e a que já fizemos referência na presente informação.



Não há liquidação do IVA em questão, à Imomuro, pelo que esta não o pode deduzir, nos termos do artigo 19º do CIVA, desconhecendo-se a existência da figura jurídica da transmissão do direito à dedução do imposto.

(...)

#### CONCLUSÃO E PARECER

Em face do exposto somos do parecer que o pedido de reembolso será de deferir parcialmente com correcção de IVA no montante de 1.339.149.400\$00.

Em nosso entender o sujeito passivo apenas teria direito à totalidade do reembolso, com base na escritura final de compra e venda de 11/12/98 realizada com a Colombo, se esta tivesse entregue nos Cofres do Estado, com referência a Dezembro de 1998, o montante do imposto em causa (1.339.149.400\$00), o que comprovadamente não aconteceu”.

Não explicita o parecer a razão de ser da necessidade de ser pago aquele montante (1.339.149.400\$00) em Dezembro de 1998, a fim de obter a dedução.

De qualquer modo, o que está em causa é saber se a recorrente pode deduzir o imposto que já fora pago pela Contimobe à Colombo e por esta liquidado ao Estado, sendo que a Imomuro sucedeu na posição daquela

Reconheça-se, numa primeira abordagem da questão, e para quem se centrasse apenas na cessão da posição contratual, que seria eventualmente conjecturável que a impugnante talvez tivesse direito à dedução de IVA.

Na verdade, sucedendo na posição contratual da Contimobe, e podendo deduzir o IVA, poderia ser-se tentado a pensar que nada impediria que deduzisse o IVA pago inicialmente pela Contimobe.

Certo que é inequívoco que não foi liquidado IVA à Imomuro, mas sim à Contimobe (na parte aqui em causa) sendo que o sujeito passivo só pode deduzir o imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuar – art. 19º do CIVA.

Mas é verdade que o IVA foi liquidado.

É certo que não há factura (art. 19º, 2, do CIVA).

Mas, nos termos do art. 7º do DL 241/86, de 20/8, a escritura da transmissão de imóvel com sujeição a IVA substitui a factura.

Aparentemente, poder-se-ia supor pois que não havia aqui óbice a essa dedução.

Mas será que a solução jurídica a encontrar haverá de ser obtida em consequência da cessão da posição contratual?

Veremos mais tarde que não, e explicitaremos porquê.

A cessão da posição contratual está prevista nos artºs 424º e ss. do CC, sendo que, nos termos do art. 426º, n. 1, do CC, “o cedente garante ao cessionário, no momento da cessão, a existência da posição contratual transmitida, nos termos aplicáveis ao negócio, gratuito ou oneroso, em que a cessão se integra”.

Por sua vez, o cessionário fica, por efeito da cessão, investido na inteira posição contratual que, anteriormente, estava na titularidade do cedente (2).

Ora, assim sendo, tudo se passa como se o negócio tivesse sido feito entre a Colombo (promitente vendedora) e a Imomuro (promitente compradora).

Esta ocupa a posição daquela.

Ora, nos termos do n. 10 do probatório, por escritura pública, a “Colombo vende à Imomuro o imóvel, pelo valor de 11.026.829.468\$00 acrescido de IVA à taxa de 17% no montante de 1.868.873.928\$00, valores já recebidos na íntegra, por força dos adiantamentos efectuados: contrato de compra e venda e pacto de preferência.

E, naquela verba está já contida a quantia de IVA em discussão nos autos (Esc. 1.339.149.400\$00).

Mas será que a impugnante, ora recorrente, tem direito de deduzir aquela importância?

O Mm. Juiz *a quo* entende que não, coincidindo aqui a sua perspectiva com a posição expressa pela AF.

Escreveu, a propósito, na sentença recorrida:

“Não existe, no ordenamento jurídico, como aliás refere a Administração Fiscal no relatório da inspecção tributária, a figura da transmissão do direito à dedução do imposto.

“Relativamente ao IVA pago pela Contimobe, não há, no art. 19º do CIVA, norma que autorize a dedução”.

E o certo é que igualmente a impugnante, aqui recorrente, na sua petição inicial, não fundou o seu direito na escritura de cessão de posição contratual.

Basta citar os seguintes passos incisivos da petição inicial, que a seguir se transcrevem:

“Por outro lado, a cessão da posição contratual em causa, uma vez que não envolveu o pagamento de qualquer preço por parte da impugnante e, conseqüentemente, qualquer valor acrescentado no circuito económico, mas apenas uma mera substituição subjectiva da posição jurídica anteriormente assumida pela Contimobe no contrato promessa por esta celebrado com a El Colombo, tratou-se de uma operação fora do campo de incidência do IVA” (art. 55º).

“Ora, a cessão da posição contratual em causa não foi feita a título oneroso, nem foi efectuada pela Contimobe no normal desenvolvimento da sua actividade, uma vez que apenas foi reembolsada pela impugnante do preciso montante que havia anteriormente despendido, atenta a simples substituição subjectiva operada, sem qualquer intuito lucrativo” (art. 57º).

“É que a operação da cessão de posição contratual, no caso concreto, foi uma operação meramente financeira, por via da qual a impugnante ocupou uma posição jurídica contratual anteriormente assumida pela Contimobe, apenas reembolsando-a dos encargos que esta teve perante a El Colombo, nos quais se incluiu o IVA liquidado pela El Colombo e não deduzido pela Contimobe” – art. 60º.

“Operação financeira porque a Contimobe, por via dos adiantamentos por si efectuados, mais não fez do que financiar, i. e., conceder crédito à El Colombo para construção do hipermercado em causa, representando a subsequente cessão de posição contratual uma pura negociação do crédito anteriormente concedido, a custo “0” para a impugnante, uma vez que este não pagou qualquer preço pela dita cessão” – art. 62º.

Ou seja, a própria impugnante não erigiu o contrato de cessão de posição contratual como fundamento do seu pedido.

Fundamenta-o sim na escritura de compra e venda celebrado entre a Colombo e a impugnante.

E bem, uma vez que a Contimobe, não tendo renunciado à isenção, não era, no ponto, sujeito passivo do IVA.

Parece-nos esta a perspectiva acertada, pelo que é de abandonar a escritura de cessão de posição contratual como fundamento da impugnação – que não foi – e causa de dedução do IVA.

É noutra perspectiva que o problema é colocado pela recorrente e é aí que tem que ser decidido.

Como veremos de seguida.

Para a recorrente “o direito à dedução do IVA em questão nasceu, tão só, na esfera da recorrente com a emissão do respectivo certificado de renúncia à isenção de IVA” – conclusão 2ª

“... O IVA em causa foi integralmente liquidado à recorrente pela Colombo, na escritura pública de compra e venda entre ambas celebrada, sobre a totalidade do preço – conclusão 8ª.

Acena depois a recorrente com o art. 7º DL n. 241/86, de 20/8, segundo o qual “essa escritura pública de venda no caso concreto substitui a factura... – conclusão 9ª.

Isso é verdade. Mas não pode ter, como veremos de seguida, as consequências pretendidas pela recorrente.

Na verdade, a Contimobe cedeu a sua posição contratual à impugnante. Nesse momento, a Contimobe praticava operações isentas de imposto (logo, sem direito à dedução do IVA) e não renunciou à isenção do IVA, por, como sabemos, não satisfazer as condições impostas pelo CIVA.

Assim sendo, não podia a impugnante deduzir o IVA, no montante liquidado pela Contimobe, por isso que esta, como dissemos, não só não tinha direito à sua dedução, como não renunciou (nem podia), à respectiva isenção.

Nem vale acenar aqui, como faz a recorrente, com o DL n. 241/86, de 20/8, uma vez que no caso, a escritura funcionou apenas como mero instrumento financeiro, já que, aquando da celebração da escritura, já estava totalmente pago o preço, e liquidado e pago o IVA. Assim, a escritura formalizou apenas a concretização do negócio de compra e venda.

Verdade que a tese central da recorrente radica na escritura.

Mas não deixa de ser também verdade, como dissemos, que a escritura apenas formalizou o negócio de compra e venda, sendo que todos os movimentos em dinheiro, incluindo o pagamento do IVA, são anteriores à escritura.

Significa isto que a celebração da escritura não pode ter a consequência que a recorrente dela extrai.

3.7. O requerido reenvio (conclusão 20ª).

Posicionando-se o acórdão nos termos que deixamos expostos, afigura-se-nos que não há necessidade de qualquer reenvio.

Assim, e pelas razões atrás aduzidas, o recurso está votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, com procuradoria que se fixa em 50%.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

(<sup>1</sup>) *Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, 2ª Edição, anotação ao art. 13º*

(<sup>2</sup>) *Almeida Costa, Obrigações, 4ª Edição, 575*

**Acórdão de 11 de Abril de 2007.****Assunto:**

*Contra-ordenação. Recurso jurisdicional. Alegações que não foram juntas com o requerimento de interposição do recurso.*

**Sumário:**

- I — Nos termos das disposições combinadas dos artºs 3º, alínea b) e 83º, n.º 3 do RGIT e 411º, n.º 3 e 412º, n.º 1 do CPP, o recurso jurisdicional da sentença que decidiu o recurso da decisão que aplicou uma coima interpõe-se por meio de requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões.*
- II — Se as conclusões deram entrada já depois de decorrido o prazo para a interposição do recurso, este Supremo Tribunal dele não pode tomar conhecimento, por aplicação do artº 411º, n.º 3 do CPP.*

Processo n.º 964/06-30.

Recorrente: Filipe Emanuel Reis Amado.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Filipe Emanuel Reis Amado, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que negou provimento ao recurso que interpôs da decisão de aplicação da coima, no valor de € 1.225,81, como autor material da contra-ordenação prevista nos artºs 26º e 40º do CIVA e punível pelo artº 114º, n.º 2 do RGIT, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- Foi reconhecido ao recorrente pela administração fiscal, o erro que cometeu no preenchimento da declaração do IVA referente ao 3º trimestre de 2003.
- Após o que, foi aceite a substituição da referida declaração, por modelo próprio.
- E assim anuladas as liquidações oficiosas.
- E provado que o recorrente não tinha que cumprir qualquer prestação tributária, antes pelo contrário, é credor do IVA.
- E neste caso, não se verifica qualquer transgressão, pelo que não há lugar a aplicação de coima, pelo que no entender do recorrente, deve ser anulada, como foram as liquidações oficiosas.
- Mas mesmo a existência de presumível transgressão, encontra-se extinta no seu procedimento, por ter sido ultrapassado o prazo de um ano.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da inadmissibilidade do presente recurso, uma vez que “o recorrente não apresentou a motivação no prazo legal fixado para a interposição do recurso, conforme imperativo legal, apenas o fazendo mediante documento recebido no TAF Loulé em 8.09.2006 (fls. 114)”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, para concluir do seguinte modo:

Nas alegações do recurso entregue nesse Venerando Tribunal em 1 de Setembro de 2006, o arguido faz prova, pelos documentos juntos, que não cometeu qualquer transgressão, mas apenas um erro no preenchimento de uma declaração de IVA, já rectificado, rectificação que foi aceite pela administração fiscal, através dos seus departamentos, Direcção Geral dos Impostos de Faro, e Serviços de Finanças de Lagos, com a anulação das liquidações oficiosas

- Perante isto, e que está provado nos autos, a dar-se seguimento ao parecer, o resultado, seria o arguido pagar uma coima, por uma transgressão que não cometeu, e em um caso já resolvido pela administração fiscal, como provam todos os documentos juntos nas alegações

- Deste modo, no seu entender, as normas indicadas pelo Digno Procurador-Geral Adjunto, não devem ser aplicadas ao caso, pois salta à vista a não existência de transgressão.

- E a ter que pagar uma coima, por transgressão não existente, acha que seria uma injustiça, e justamente para evitar essa injustiça é que se confia nos Tribunais superiores, e até nos de 1ª Instância, em que, nestes, as decisões são por os casos não serem bem esclarecidos.

Pelo exposto, o arguido confia nesse Venerando Tribunal, com uma decisão que resolva definitivamente o caso, dando provimento ao recurso, afim de o processo ser arquivado, como aliás o arguido sempre julgou que já estava.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

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

A decisão recorrida, que se encontra a folhas 11 e 12, aqui dando por reproduzido o seu conteúdo.

Factos não provados relevantes:

A matéria alegada no requerimento de interposição de recurso, a folhas 16 a 18, aqui dando por reproduzido o seu conteúdo.

3 – A questão decidenda é a de saber quando deve ser apresentada a motivação do recurso da sentença que julgou improcedente o recurso interposto pelo recorrente da decisão de aplicação de coima, na qualidade de autor material da contra-ordenação prevista nos artºs 26º e 40º do CIVA e punida pelo artº 114º, n.º 2 do RGIT.

Dispõe o artº 83º, n.º 3 do RGIT que “o recurso é interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença”.

Por sua vez, estabelece o artº 3º, alínea b) do mesmo diploma legal que “são aplicáveis subsidiariamente... quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social”.

A propósito do regime do recurso, estabelece, então, o artº 74º, n.º 4 do RGCO que “o recurso seguirá a tramitação do recurso em processo penal, tendo em conta as especialidades que resultam deste diploma”.

Sendo assim, dispõe o artº 411º, n.º 3 do CPP que “o requerimento de interposição do recurso é sempre motivado, sob pena de não admissão do recurso. Se o recurso for interposto por declaração na acta, a motivação pode ser apresentada no prazo de 15 dias, contado da data da interposição”.

E o artº 412º do mesmo diploma legal determina que “a motivação enuncia especificamente os fundamentos do recurso e termina pela formulação de conclusões, deduzidas por artigos, em que o recorrente resume as razões do pedido” (nº 1). Avivados estes preceitos, da conjugação dos mesmos resulta claro que a interposição de recurso faz-se, em regra, através de requerimento escrito contendo a respectiva motivação, em que se enunciem os fundamentos do recurso e se termine pela formulação de conclusões e se resumam as razões do pedido.

4 – Posto isto e voltando ao caso em apreço, resulta que o recorrente foi notificado da sentença, por carta registada com aviso de recepção, em 14/6/06 (vide fls. 94).

Interpôs recurso da mesma em 23/6/06 (vide fls. 96).

Tal requerimento não contém, nem vem acompanhado de alegações sobre o objecto do recurso, como cumpria. O que só veio a acontecer no dia 8/9/06, data em que as mesmas deram entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

Sendo assim e uma vez que na contagem daquele prazo de 20 dias incluem-se sábados, domingos e dias feriados, mas não as férias judiciais (cfr. artºs 104º, n.º 1 do CPP e 144º, n.º 1 do CPC), é patente que, naquela data, ia já decorrido o referido prazo de 20 dias.

Assim, este STA não pode tomar conhecimento do presente recurso, sendo certo que e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, o despacho de admissão do recurso pelo Mmº Juiz “a quo” não vincula este Supremo Tribunal (cfr. artº 687º, n.º 4 do CPC).

5 – Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso interposto a fls. 96.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 4 UCs.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. artº 73º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ. Taxa de justiça. Redução a metade. Custas do incidente de reclamação do despacho que determinou o pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro.*

**Sumário:**

- I — Na fixação da taxa de justiça, nas questões relativas à execução fiscal, há que ter em atenção o disposto nas disposições combinadas dos artºs 13º e 73º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ.*
- II — Sendo assim, ao estabelecer o predito artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que, quanto a essas questões, a taxa de justiça é reduzida a metade, é patente que só pode estar a referir-se à taxa de justiça inicial e por inteiro, uma vez que a taxa de justiça subsequente não é devida.*
- III — Tendo o recorrente reclamado do despacho do Mmº Juiz que ordenou que procedesse ao pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro, tal reclamação não pode deixar de ser qualificada como incidente, pois que estamos perante uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide (cfr. artº 16º do CCJ).*
- IV — Com efeito, não só essa questão é descabida no quadro da sua dinâmica, mas também apresenta um mínimo de autonomia processual em relação ao processo em causa.*
- V — Tal acto estranho, quanto a custas, é da responsabilidade do seu autor.*

Processo n.º 999/06-30.

Recorrente: Guiomar Couteiro Lourenço Monteiro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Guiomar Couteiro Lourenço Monteiro, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que lhe indeferiu a reclamação que havia deduzido do despacho de fls. 20, que determinou que fosse notificada para regularizar o pagamento da taxa de justiça inicial nos termos da informação prestada pela secretaria, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A intervenção processual da Recorrente nos autos de Oposição na qual manifestava a sua posição discordante com o Sr. Dr. Juiz “a quo” sobre o valor da taxa de justiça inicial a autoliquidar não pode ser entendido como incidente ou uma ocorrência estranha ao desenvolvimento da lide;

2ª Aliás tal questão nem sequer era estranha ou acidental ao desenvolvimento normal da lide, antes pelo contrário, estava intimamente ligada àquela, sem qualquer autonomia em relação ao processado da causa;

3ª Por isso não deve ser tributada como um incidente da causa;

4ª Por outro lado a taxa de justiça inicial a autoliquidar nos processos de oposição à execução é a constante da tabela referida no artº 13º do C.C.J., mas reduzida a ½ por imposição do artº 73º-E n.º 1 alínea h) do C.C.J.;

5ª Daí que o Despacho recorrido tenha violado o artº 13º, artº 16º e artº 73º-E n.º 1 alínea h), todos do C.C.J.

O Ministério Público, junto da 1ª instância, contra-alegou, para concluir do seguinte modo:

1- De facto é hoje claro que, com a entrada em vigor do novo CCJ em 01/01/2004 (DL 324/2003 de 27/12 - artº 16) que a taxa inicial no incidente de oposição não beneficia da redução de metade como acontece na promoção de execuções (artº 23º n.º 2 do CCJ).

2- De facto fazendo tal incidente parte das situações previstas no artº 14 do CCJ (vd. alínea x do n.º 1) a autoliquidação da taxa inicial tem que estar subordinada ao disposto no n.º 1 do artº 23º, isto é, não beneficiando de qualquer redução.

3- Quanto à segunda questão é evidente que o sr. Juiz não quis castigar, o recorrente com taxa de justiça aplicada ao incidente tanto mais que se de castigo se tratasse podia a mesma ser elevada até 20 UCs (artº 16º n.º 1 do CCJ).

O Exmº Procurador, tendo tido vista do processo, não emitiu parecer, uma vez que o Ministério Público figura como recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: valor da taxa de justiça inicial nos processo de oposição à execução fiscal e se são devidas custas pelo indeferimento da reclamação que, entretanto e em consequência, a recorrente deduziu do despacho que deu acolhimento à informação da secretaria, de fls. 20.

No despacho recorrido decidiu-se que, compreendendo a taxa de justiça a taxa de justiça inicial e a taxa de justiça subsequente e sendo o valor atribuído ao processo, na petição inicial, de € 2,779,43, a taxa de justiça devida é de 2 UCs e a taxa de justiça inicial é de 1 UC, correspondente a € 89,00, sendo de igual valor a taxa de justiça subsequente.

Deste modo, “a redução da taxa de justiça inicial a metade concretiza-se legalmente no pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro não sendo devida taxa de justiça subsequente” tudo nos termos do disposto nos artºs 13º, n.º 1, 73º-A, 73º-D, n.º 2 e 73º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ, na redacção do Decreto-lei n.º 324/03 de 27/1/12.

Pelo que indeferiu, assim, a reclamação do despacho de fls. 20, condenando a reclamante nas custas deste incidente, que fixou em 2 UCs (artº 16º do CCJ).

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente com o fundamento de que, nos processos de oposição à execução fiscal, a taxa de justiça inicial a liquidar é a constante da tabela referida no artº 13º do CCJ, mas reduzida a metade por força do disposto no artº 73º-E, n.º 1, alínea h) também deste diploma legal, sendo certo também que não são devidas custas pelo incidente, na medida em que “a intervenção processual da Recorrente nos autos de Oposição na qual manifestava a sua posição discordante com o Sr. Dr. Juiz “a quo” sobre o valor da taxa de justiça inicial a autoliquidar não pode ser entendido como um incidente ou uma ocorrência estranha ao desenvolvimento da lide”. Pelo contrário, estava “intimamente ligada àquela, sem qualquer autonomia em relação ao processado da causa”.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Quanto ao valor da taxa de justiça inicial:

Nos termos do n.º 2, do artº 73º-D do CCJ “nas questões relativas às execuções fiscais que, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sejam da competência dos tribunais tributários de 1ª instância, atende-se para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação das regras do título I”.

Por sua vez, estabelece o artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que “sem prejuízo do disposto no artigo 16º, a taxa de justiça é reduzida a metade, não sendo devida taxa de justiça subsequente, nos seguintes casos...nas questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tribunais tributários de 1ª instância, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Para compreendermos o alcance e sentido deste último preceito legal, importa ter em atenção o que estatui o artº 13º, n.º 2 do mesmo diploma legal.

Dispõe, então, este normativo legal que “a taxa de justiça do processo corresponde ao somatório das taxas de justiça inicial e subsequente de cada parte”.

Daqui resulta que a taxa de justiça é constituída por duas componentes, a saber: a taxa de justiça inicial e a taxa de justiça subsequente.

Sendo assim, ao estabelecer o predito artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que, nas questões relativas a execuções fiscais, a taxa de justiça deve ser reduzida a metade, é patente que só pode estar a referir-se à primeira daquelas componentes, isto é, à taxa de justiça inicial e por inteiro, uma vez que a outra, a taxa de justiça subsequente, não é devida.

Ou seja, com bem anota o Mmº Juiz “a quo”, “a redução da taxa de justiça a metade concretiza-se legalmente no pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro não sendo devida taxa de justiça subsequente”.

Pelo que a taxa de justiça inicial a pagar pela recorrente não pode deixar de ser 1 UC, ou seja, € 89,00.

4 – Quanto às custas do incidente:

No caso em apreço e como vimos, a recorrente veio reclamar do despacho do Mmº Juiz “a quo”, que deu acolhimento à informação de fls. 20, que determinou que ela fosse notificada para regularizar o pagamento da taxa de justiça inicial, nos termos dessa mesma informação.

Por despacho do Mmº Juiz, a fls. 30 e segs., foi essa pretensão indeferida.

Poderá qualificar-se o comportamento da recorrente como um incidente?

Não nos dá a lei um conceito expresso de “incidente”, salvo para efeito de custas, em que se considera como tal qualquer ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide (cfr. artº 16º do CCJ).

Salvador da Costa, in Código das Custas Judiciais, em anotação ao artº 16º, refere que a situação de “ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide” deve ser entendida “de harmonia com o espírito da norma, a que preside a ideia de moderação tributária, devendo, em primeiro lugar, verificar-se a extraneidade ao desenvolvimento normal da lide, isto é, ser a questão suscitada descabida no quadro da sua dinâmica, e, em segundo lugar, estar em causa um mínimo de autonomia processual em relação ao processo em causa.

Os princípios que regem em geral sobre a condenação no pagamento de custas são o da causalidade e o do proveito consignados no artigo 446.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil.

À luz da ideia de respeito pelos princípios que regem a condenação em custas, não deve ser objecto de tributação autónoma o que não apresente determinado grau de autonomia em relação à causa em vertente de controvérsia e de suporte processual”.

Avivado este conceito sobre incidente, podemos desde já adiantar que a apresentação, pela recorrente, da reclamação do despacho que ordenou o pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro não pode deixar de ser qualificada como tal.

E não pode deixar de ser qualificada como tal por que, por um lado, a questão assim suscitada é descabida no quadro da sua dinâmica e é da responsabilidade do seu autor, pois o normal seria que

a recorrente efectuasse o pagamento da taxa de justiça inicial nos termos em que foram propostos no despacho que recaiu sobre a informação de fls. 20, já que tal estava legalmente previsto no predito artº 73º-E, alínea h) do CCJ.

Por outro, por que o pagamento da taxa de justiça inicial não está ligada à causa, gozando, antes, de autonomia em relação a esta. Na verdade, esse pagamento, que é prévio, mais não é que condição sine qua non para a promoção do processo de oposição à execução fiscal.

Assim sendo, não podia a recorrente deixar de ser condenada, em consonância com os princípios expostos, nas custas do incidente respectivo.

Pelo que improcedem, assim, todas as conclusões das alegações da recorrente, quanto a este recurso. 5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o despacho recorrido. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Taxa de justiça. artº 5º, n.º 1 do Regulamento de Custas do Processo Tributário. Inconstitucionalidade orgânica e material.*

### Sumário:

*I — O artº 5º, n.º 1 do RCPT não está ferido de inconstitucionalidade orgânica, uma vez que, ainda que a taxa de justiça venha a ser qualificada como imposto, sempre era da competência do Governo legislar sobre esta matéria, na medida em que o fez no uso da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artº 56º da Lei n.º 52º-C/96 de 27/12.*

*II — No entanto, o citado preceito legal é materialmente inconstitucional na medida em que viola os princípios da proporcionalidade e do acesso ao direito.*

Processo n.º 1031/06-30.

Recorrente: Siderurgia Nacional – Empresa de Produtos Longos, SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Siderurgia Nacional - Empresa de Produtos Longos, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente o pedido de reclamação da conta n.º 99170000507.2006, de fls. 53 e 54, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A taxa de justiça, se entendida com a natureza de taxa e não de imposto, tem carácter bilateral e sinalagmático o que supõe a existência de uma corresponsabilidade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado.

b) A taxa de justiça fixada nos presentes autos no valor de € 95,353.60 tem carácter ostensivamente desproporcionado para o serviço prestado.

c) A norma do n.º 1 do artigo 5º do RCPT, em conjugação com a tabela para que remete o artigo 9º daquele regulamento, na medida em que não estabelece um limite máximo para as custas a pagar, nomeadamente através de um limite para o valor da acção a considerar para efeito do cálculo da taxa de justiça, está ferida de inconstitucionalidade material, uma vez que dela resulta uma intolerável desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado.

d) A referida norma viola, pois, os princípios da proporcionalidade e da não discriminação e do acesso à justiça, consignados, respectivamente, nos artigos 2º, 20º e 266º n.º 2 da Constituição, tanto mais que o processo administrativo (cujo montante das custas está sujeito a limite máximo) é mais complexo e envolve mais diligências do que um processo tributário.

e) A referida norma viola, igualmente, o princípio da igualdade, previsto no artigo 13º da Constituição, nomeadamente na medida em que o Estado, nos casos em que, por natureza, é parte, não se coibiu de estabelecer um limite máximo para o valor das custas.

f) A mencionada norma, em conjugação com a referida tabela, está ainda ferida de inconstitucionalidade orgânica posto que, em rigor, a taxa de justiça resultante da aplicação dos normativos em causa configura um verdadeiro imposto e não uma taxa, pelo que a sua aprovação cabe no âmbito da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [cfr. artigo 165º, n.º 1, alínea i) da Constituição], o que não sucedeu [pois o RCPT foi aprovado por decreto-lei, ao abrigo do artigo 201º n.º 1 alínea a) da CRP)].

A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da procedência do presente recurso, louvando-se, para o efeito, no parecer do Ministério Público, junto da 1ª instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A decisão recorrida fixou as seguintes ocorrências processuais relevantes para a decisão:

— O presente processo, interposto em 2003-11-11, com o valor de € 9.565.547,14, respeita à impugnação do acto de fixação do valor patrimonial de prédio urbano.

— A conta e respectiva nota de pagamento no valor de € 95.353,60, consta a fls. 53 e 54 dos autos.

— Em 2006-04-21 a impugnante foi notificada para o pagamento das custas, cfr. fls. 57.

— Em 2006-05-11, a impugnante deduziu a presente reclamação, cfr. fls. 59 e ss.

3 – As questões que constituem objecto do presente recurso são a de saber se a norma do artº 5º, n.º 1, conjugado com a Tabela para que remete o artº 9º, n.º 1 ambos do RCPT está ferido de inconstitucionalidade material, por violar os princípios da proporcionalidade e da não discriminação e do acesso ao direito, bem como de inconstitucionalidade orgânica, uma vez que a taxa de justiça resultante da aplicação dos normativos em causa configura um verdadeiro imposto e não uma taxa, pelo que a sua aprovação cabe no âmbito da reserva relativa à competência legislativa da Assembleia da República (cfr. artº 165º, n.º 1, alínea i) da CRP) e não do Governo.

Desde logo e no que à segunda daquelas questões diz respeito, importa referir que não se verifica a alegada inconstitucionalidade orgânica, uma vez que, ainda que a taxa de justiça viesse a ser qualificada como imposto, sempre era da competência do Governo legislar sobre esta matéria, na medida em que o fez no uso da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artº 56º da Lei nº52-C/96 de 27/12.

Sendo assim, não pode deixar de improceder a conclusão f) da motivação do recurso.

4 – Por outro lado e quanto à primeira das referidas questões, como bem anota o Exmº Magistrado do Ministério Público, no seu douto parecer de fls. 73, se pronunciou já o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 1.182/96, publicado no DR, II Série, de 11/2/97, cuja jurisprudência vamos aqui seguir, com as devidas adaptações, uma vez que, não obstante o mesmo ter sido “tirado” a propósito do artº 3º do Decreto-lei n.º 199/90 de 19/6, o certo é que essa questão é em tudo idêntica à dos presentes autos, tanto mais que o referido diploma legal era o que vigorava antes da entrada em vigor do RCPT e que foi por este revogado.

Escreveu-se, então neste aresto que “...Reporta-se a jurisdição fiscal essencialmente aos “litígios emergentes das relações jurídicas fiscais” (artigo 212º n.º 3 da Constituição), as que decorrem da actuação do «sistema fiscal» (artigo 103º da Constituição) e têm na sua base a realidade «imposto». Não pode, assim, olvidar-se que se trata de uma jurisdição intimamente ligada a algo que na sua intencionalidade constitucional “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (artigo 103º n.º 1 da Constituição) e que visa, por exemplo, numa das suas vertentes, “a diminuição das desigualdades” (artigo 104º n.º 1 da Constituição). Como “uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas” (Gomes Canotilho/Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª ed., Coimbra 1993, p.459), não podem os impostos (a sua especial natureza) deixar de constituir um elemento a ter em conta na indagação de constitucionalidade aqui em causa.

...Importa explicitar mais detalhadamente esta ideia.

Já acima aludimos amplamente à circunstância de as custas no processo tributário se terem assumido sempre como substancialmente mais elevadas. A procura de uma racionalidade para esta situação, não pode deixar de ter presente a especificidade do fenómeno jurídico em torno do qual se constrói esta jurisdição. A banalização, através da ausência ou da exiguidade de custos adicionais, da discussão judicial da tributação, poderia levar - e note-se que levaria principalmente quanto aos contribuintes de maior potencial económico e tributário - a um constante procrastinar do recebimento pelo Estado das receitas tributárias. As custas judiciais não deixam, nesta medida, de assumir, no processo de actuação dos agentes económicos, um papel similar aos «custos de transacção» [*transaction costs* (todos os custos necessários aos agentes económicos para alcançar uma regulamentação autónoma das suas relações contratuais: os custos de saber com quem se vai contratar, da obtenção da informação para contratar, das negociações e conclusão do contrato e os custos da exigência do seu cumprimento) v. Manuel Victor Martins, “Ronald Coase: Na Fronteira da Economia e do Direito”, in *Sub Judice*, Janeiro/Abril 1992, n.º 2, p.29] e, como tal, não deixam de influenciar o comportamento desses agentes: se uma justiça fiscal eficaz potencia uma melhor tributação, a existência de custos irrisórios de utilização desta, não deixa de potenciar uma menor eficácia da tributação, enfim, do sistema fiscal.



...O acesso à justiça, implicando a criação e afectação de importantes meios a um fim, representa para o Estado - para a generalidade dos contribuintes através dos impostos - custos. O estabelecimento de custas (da obrigação, em determinadas condições, do pagamento de importâncias pela utilização da «máquina judiciária») funciona acessoriamente como um redutor desses custos sociais suportados pelo Estado, redutor que a Constituição, ao não impor a gratuidade da justiça, aceita dentro de certos limites.

Nesta circunstância, paralelamente à especificidade do fenómeno tributário, podemos encontrar um fundamento apresentando relevância constitucional para que a justiça tributária seja, comparativamente a outros sectores da actividade jurisdicional, mais cara. O problema, no entanto, não reside no ser mais cara, mas no quanto ela é mais cara. Aqui, no quantum, haverá que pesquisar se a justiça fiscal é realmente acessível à generalidade dos cidadãos sem terem de recorrer ao sistema de apoio judiciário” (Acórdão n.º 467/91).

A prossecução do interesse constitucionalmente protegido com a tributação, implica, neste caso, certa compressão do direito fundamental de acesso à justiça (um bem mais caro que outro equivalente é um bem menos acessível). Há que procurar, assim, se essa compressão, relativamente àqueles que não têm o acesso à justiça garantido neste domínio, pelo apoio judiciário, se situa dentro de limites razoáveis, como o impõe a observância do princípio da proporcionalidade, implícito no artigo 18º n.º2 segundo trecho da Lei Fundamental.

Num primeiro momento perguntar-se-á se a medida legislativa em causa - o encarecimento das custas em processo tributário - é apropriada à prossecução do fim a ela subjacente (v. Gomes Canotilho, Direito Constitucional, 6ª ed., Coimbra 1993, p. 382/383): aquilo que atrás qualificámos como a optimização do sistema tributário através da não banalização da discussão infundável de toda a actividade fiscal nos tribunais.

A este objectivo - que é tão legítimo como o é o estabelecimento de alçadas - é apropriada, tendo presente a margem de liberdade de conformação do legislador neste campo, a opção por uma tributação mais pesada da actividade processual.

Seguidamente haverá que perguntar se essa opção, nos seus exactos termos, significou a “menor desvantagem possível” para a posição jusfundamental decorrente do direito de acesso aos tribunais. Aqui, equacionando-se se o legislador “poderia ter adoptado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos” (ibidem), dir-se-á que outros meios são pensáveis (condicionamentos diversos de natureza processual, ou não, à impugnação judicial da actividade tributária, etc.), embora não seja minimamente seguro que qualquer outra opção neste domínio pudesse à partida ser considerada menos desvantajosa.

Haverá, então, que pensar em termos de “proporcionalidade em sentido restrito”, questionando-se “se o resultado obtido (...) é proporcional à carga coactiva” que comporta (ibidem). A ponderação de meios e fins a que assim somos conduzidos não pode deixar de ter presente os quantitativos concretos das custas no processo tributário e, em função disso, não pode deixar de conduzir à conclusão que os valores em causa, quando encarados numa lógica comparativa com os decorrentes do CCJ, se revelam manifestamente excessivos e desproporcionados, tornando a justiça tributária frequentemente incomportável, tomando por paradigma “a capacidade contributiva do cidadão médio” (Acórdão n.º 248/94). Veja-se, a este propósito a situação do ora recorrente que, ao impugnar a avaliação de uma propriedade fixada em cerca de € 9.000.000, se vê confrontado com uma dívida de custas (num processo que terminou, sem julgamento, na 2ª Instância fiscal) de € 95.353,60 (v. conta de fls. 53). Em suma: as custas fiscais, não tendo que corresponder às custas de outras espécies de processo, não podem ser desproporcionalmente mais altas ou por em risco o acesso à justiça.

...Esta constatação - e retomamos aqui uma linha argumentativa baseada na comparação de situações - sai reforçada se tivermos presente que a jurisdição fiscal integra o Supremo Tribunal Administrativo (artigo 212º da Constituição), cuja 2ª Secção trata do contencioso tributário (artigos 8º e 12º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, constante da Lei n.º 13/02, de 19 de Fevereiro). Ora, o regime de custas nesta 2ª Secção é o decorrente do CCJ e não o do RCPT, designadamente do DL n.º 29/98 de 11/2, pois, o artigo 73º-A daquele diploma legal, antes das alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 324/03 de 27/12, estabelece que “o processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos deste Código”...

Significa isto, que dentro do mesmo processo, subindo este à 2ª Secção do STA, temos a aplicação de dois regimes de custas tão discrepantes nos seus valores, quanto o são o RCPT (na 1ª e 2ª instâncias fiscais) e o do CCJ (no STA)...

Estas diferenças de regime de custas, dentro do mesmo processo e da mesma jurisdição, acentuam substancialmente a incongruência do sistema tornando patente aquilo que no Acórdão n.º 248/94 se chama “onerar, de forma discriminatória, determinados processos com relação a outros”, numa completa perca daquele “equilíbrio interno ao sistema necessário à observância dos princípios da proporcionalidade e da não discriminação”.

...Da ponderação de todos estes dados, não pode deixar de emergir um juízo de inconstitucionalidade da conjugação normativa do artigo 5º, n.º 1 com as tabelas anexas do artº 9º, n.º 1 ambos do RCPT, na parte que interessa a uma acção deste tipo e valor, por ofensa do direito de acesso aos tribunais, subjacente ao artigo 20º n.º 1 do texto constitucional, conjugado com o princípio da proporcionalidade”.

No mesmo sentido, pode ver-se os Acórdãos do Tribunal Constitucional citados pelo Ministério Público, no seu douto parecer.

Face ao exposto, conclui-se, assim, que o artº 5º, n.º 1, conjugado com o artº 9º, n.º 1 ambos do RCPT é materialmente inconstitucional, pelo que a conta impugnada, que se baseou nessas normas, enferma de erro sobre os pressupostos de direito, que constitui ilegalidade que justifica a sua anulação.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogando-se o despacho recorrido, que haverá de ser substituído por outro que leve em consideração o acima exposto.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Prescrição. Interrupção da prescrição. Contagem de prazo.*

### Sumário:

- I — Não obstante não constituir um vício do acto de liquidação que a torne ilegal, pois só prejudica sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial, é de conhecer da prescrição no processo de impugnação judicial do acto de liquidação com vista não à sua procedência e conseqüente anulação da liquidação mas à eventual declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.*
- II — Ocorrendo várias causas de interrupção da prescrição, esta interrompe-se desde logo com a verificação da primeira.*
- III — É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por motivo de prestação de garantia, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.*
- IV — Já não lhe é imputável, porém, a paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano a aguardar a prestação da informação prevista no artigo 130.º CPT e a ordem de remessa ao tribunal.*

Processo n.º 1252/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Auto Abastecedora de Combustíveis de Santos e Pratas, Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

**I** – A representante da Fazenda Pública junto do TCA Norte, não se conformando com o acórdão de 26/10/06 que concedeu provimento ao recurso interposto por Auto - Abastecedora de Combustíveis de Santos & Pratas, Lda., com sede em Soure, da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Coimbra, revogando esta, e, declarando prescritas as prestações tributárias impugnadas, julgou extinta a presente instância, por inutilidade superveniente da lide, dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O art.º 34.º, n.º 3 do CPT estabelece um elenco de quatro causas interruptivas da prescrição, conferindo a cada uma delas igual relevância para efeito de interrupção da prescrição.

2. Esse elenco corresponde às diversas fases do percurso de defesa do contribuinte perante acto tributário ilegal (reclamação, recurso hierárquico, impugnação) e ainda ao processo que permite a cobrança coerciva do imposto pela administração fiscal.

3. Ao conferir a cada um desses processos relevância interruptiva, o legislador pretendeu que o prazo prescricional não corresse enquanto o contribuinte pudesse discutir a legalidade do acto tributário e, encerrada essa discussão, enquanto a administração fiscal tivesse em curso diligências executivas.

4. Atento o exposto, a lei prevê e regula precisamente para uma série ou cadeias de interrupções sucessivas de prescrição, não desejando, ao contrário do que se pretende no acórdão em recurso, apenas uma única e irrenovável interrupção da prescrição.

5. Perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar.

6. A paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (art.º 34.º, 3, última parte do CPT) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição.

7. A autuação da execução fiscal apensa aos presentes autos é a última causa interruptiva da prescrição do imposto aqui impugnado.

8. Essa execução foi sustada por força da garantia prestada pelo contribuinte, sendo que, a partir daí, a administração fiscal esteve legalmente impedida de realizar qualquer diligência executiva.

9. Essa sustação não integra “*paragem do processo*” para efeitos do art.º 34.º, 3, última parte do CPT.

10. O acórdão recorrido violou o disposto no art.º 34.º, 3 do CPT.

Contra-alegando, vem a impugnante pugnar pela improcedência do recurso, com a consequente confirmação do acórdão recorrido.

O Exmo. PGA junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o julgado deve ser confirmado, por nele se ter feito boa interpretação da lei, com respaldo na jurisprudência desta Secção, não merecendo o recurso, por isso, provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:**

1. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 16.029, código P.A.F.T. 22.315, os Serviços de Fiscalização Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra procederam a exame à escrita da impugnante do exercício de 1991, em resultado do qual foi elaborado, em 96.03.22, o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 56 a fls. 130 dos autos em apenso e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos.

2. Posteriormente, foi efectuada e à impugnante notificada a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios respectivos, relativa ao exercício de 1991, pelo valor que constam do ponto 1. supra, à qual foi atribuído o n.º também ali discriminado e para que ora se remete, com data limite de pagamento em 96.08.28.

3. A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Soure em 96.11.26.

4. No quadro 17 (APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL) campo 11 (Donativos não previstos ou além dos limites (artigos 39.º e 40.º) da declaração modelo 22 para efeitos de IRC do exercício de 1991, a impugnante anotou a quantia de 2.960.064\$00.

5. A liquidação aludida em 2. tem o n.º 8310014542, mostra-se datada de 2.7.1996 e apresenta, como valor a pagar, o total de 21.010.927\$00, incluindo juros compensatórios na importância de 10.486.345\$00.

6. A p. i. deste processo de impugnação judicial foi apresentada, na RF de Soure, em 26.11.1996.

7. Entre 29.7.1997 e 23.3.1999, o presente processo aguardou a prestação da informação prevista no art.º 130.º CPT e a ordem de remessa ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra.

8. Para cobrança coerciva do montante total indicado em 5., no dia 13.2.1997, foi instaurado, pelo SF de Soure, o processo de execução fiscal n.º 97/100139.6, no âmbito do qual, até 1.6.2006, não ocorreu qualquer pagamento da dívida exequenda.

**III – O objecto do presente recurso é saber se o imposto impugnado – IRC de 1991 – se mostra ou não prescrito, nos termos do artigo 34.º do CPT.**

Desde logo se dirá que, não obstante a prescrição não constituir um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, “a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, officiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória: é que, se a dívida decorrente do acto de liquidação estiver prescrita, nem o credor a pode exigir, nem o devedor pode ser constrangido a pagá-la, o que vale por dizer que não é útil, para este último, a anulação do acto de liquidação, pois esse acto, mesmo subsistindo, é inconsequente.” (v. acórdãos desta Secção de 9/2/05, 12/12/06 e 7/2/07, proferidos nos recursos n.ºs 939/04, 520/06 e 980/06, respectivamente, entre outros).

Vejamos, então.

À data em que nasce a obrigação tributária aqui em causa era aquele normativo (artigo 34.º CPT) que se encontrava em vigor.

Disponha, então, o seu n.º 1 que a obrigação tributária prescrevia no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei.

Por sua vez, determinava o seu n.º 2 que o prazo de prescrição se contava desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

Porém, por força do disposto no n.º 3, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, todavia, 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 ocorrido até à data da autuação.

No caso em apreço, tratando-se de IRC de 1991, não há dúvida que o prazo de prescrição se iniciou em 1 de Janeiro de 1992, de acordo com o n.º 2 do artigo 34.º do CPT.

E tendo a ora recorrida apresentado impugnação judicial em 26/11/1996 e sido, por outro lado, instaurada execução fiscal em 13/2/1997, a primeira questão que a recorrente FP suscita é a de que, havendo mais do que uma causa de interrupção das quatro previstas no n.º 3 do citado artigo 34.º CPT, a interrupção só se deveria verificar no último processo que deu azo à interrupção da prescrição, ou seja, a instauração da execução.

Não tem razão, contudo, a recorrente, pois não faz sentido que tendo ocorrido um facto interruptivo da prescrição, previsto no n.º 3 do artigo 34.º CPT, este por si só não opere apenas porque há outros processos ou procedimentos posteriores que a ocorrerem também provocarão essa interrupção.

O que sucede é que, havendo vários factos interruptivos, a ocorrência do primeiro deles provoca desde logo a interrupção da prescrição, sendo irrelevante para este efeito a ocorrência de qualquer outro posterior.

Assim, o prazo de prescrição que se iniciara em 1/1/1992 interrompeu-se em 26/11/1996, data da apresentação da impugnação judicial, tendo decorrido até então 4 anos, 10 meses e 26 dias.

Como este processo esteve parado por facto não imputável à recorrida de 29/7/97 a 23/3/99, por força do n.º 3 do artigo 34.º CPT, o efeito interruptivo provocado pela instauração da impugnação judicial cessou em 29/7/98, somando-se o tempo que decorrer após este período ao que já decorrera até à data da autuação da impugnação.

Com a entrada em vigor da LGT, em 1/1/99, o prazo de prescrição passou a ser apenas de oito anos.

Mas, como nos termos do artigo 297.º CC este prazo mais curto só teria aplicação se faltasse mais tempo para o prazo anterior se completar (o que não é o caso pois em 1/1/99 para completar o prazo de dez anos faltavam já menos de cinco anos), continua a aplicar-se neste caso o prazo de dez anos previsto no artigo 34.º CPT.

Somando, então, o tempo decorrido desde 1/1/92 até 26/11/96 (4 anos, 10 meses e 26 dias) com o que decorreu posterior a 29/7/98, é por demais evidente que, à data em que foi proferido o acórdão recorrido (26/10/2006) há muito que o prazo prescricional de dez anos se esgotara, mostrando-se, assim, prescrita a obrigação tributária impugnada.

Alega ainda a recorrente que tendo a execução fiscal sido sustada por força da garantia prestada pela recorrida a FP se viu impedida de realizar qualquer diligência executiva, não podendo ser penalizada por isso.

Não há dúvida que a paragem da execução fiscal por motivo de prestação de garantia por parte do contribuinte é imputável a este, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.

Sucede que não foi a paragem da execução que deu azo à prescrição mas sim a paragem do processo de impugnação judicial.

E esta paragem de modo algum se pode imputar à recorrida, antes sendo da inteira responsabilidade do credor Estado que permitiu que aquele processo estivesse parado nos serviços da AF durante mais de um ano a aguardar a prestação da informação prevista no artigo 130.º CPT e a ordem de remessa ao tribunal.

Desta forma, também aqui improcede a alegação da recorrente.

O acórdão recorrido que declarou assim a prescrição da prestação tributária consubstanciada na liquidação impugnada não merece, pois, qualquer reparo.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Escritura pública de cessão de quotas. Natureza. Inconstitucionalidade orgânica e material. Violação da Directiva n.º 69/335/CEE de 17/7.*

**Sumário:**

- I — Os emolumentos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais são de qualificar como taxas e não como impostos.*
- II — Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98 de 25/11 aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10/6.*
- III — A referida Portaria n.º 996/98 não sofre de inconstitucionalidade.*

Processo n.º 1331/03-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que Organon Portuguesa – Produtos químicos e Farmacêuticos, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu contra o acto de liquidação de emolumentos notariais, no valor global de 2.577.150\$00, por ocasião da celebração de escritura pública de cessão de quotas, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- Em causa, no presente recurso está, por um lado, a natureza jurídica dos emolumentos previstos na Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, e por outro lado a sua conformidade com a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, no que em particular respeita à inserção do acto cuja liquidação se impugna - escritura de cessões de quotas - no âmbito de aplicação da mesma.

2- Ao contrário do propugnado pela recorrente e pela sentença recorrida, os emolumentos notariais não podem ser considerados impostos, antes constituem verdadeiras taxas.

3- O imposto surge como uma prestação pecuniária, requerida aos particulares, unilateralmente, a título definitivo e sem qualquer contrapartida, com vista à cobertura das despesas e encargos do Estado, enquanto que a taxa, é definida como um tributo que é requerido aos particulares como contrapartida de uma prestação específica.

4- A relação que se estabelece entre os Conservadores e Notários e os particulares é, claramente, bilateral: à prestação do serviço por parte daqueles corresponde uma vantagem económica para estes.

5- Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 115/2002, processo n.º 567/2000, 3ª Secção, Diário da República, II série, n.º 123, de 28 de Maio de 2002.

6- Deve, pois, quanto a esta questão, revogar-se a sentença de que ora se recorre.

7- Quanto à conformidade com a directiva comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho e a inserção do acto cuja liquidação se impugna no âmbito da mesma, dir-se-á que a directiva tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

8- Para o efeito, prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura.

9- Constitui erro na aplicação do direito a extensão do alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se insiram no âmbito da Directiva em análise, tais como, no presente processo, escrituras de cessões de quotas. Não se enquadrando a escritura que deu origem à liquidação dos emolumentos em causa nos presentes autos num dos actos que se inserem no âmbito da Directiva 69/335/CEE não violou a mesma liquidação qualquer norma de direito comunitário, nomeadamente a aludida Directiva. (cfr., entre outros, Ac. S.T.A., proferido em 19/02/2003, processo n.º 01545/02, 2ª Secção; Ac. S.T.A. proferido em 25/02/2003, processo n.º 01550/02, 2ª Secção).

10- No mesmo sentido vai a jurisprudência do S.T.A, de acordo com a qual a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no Processo C-19/99, ela visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à de um mercado interno”.

A recorrida contra-alegou, para concluir do seguinte modo:

1- Em causa, no presente recurso está, por um lado, a natureza jurídica dos emolumentos previstos na Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, e por outro lado a sua conformidade com a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, no que em particular respeita à inserção do acto cuja liquidação se impugna - escritura de cessões de quotas - no âmbito de aplicação da mesma.

2- Ao contrário do propugnado pela recorrente e pela sentença recorrida, os emolumentos notariais não podem ser considerados impostos, antes constituem verdadeiras taxas.

3- O imposto surge como uma prestação pecuniária, requerida aos particulares, unilateralmente, a título definitivo e sem qualquer contrapartida, com vista à cobertura das despesas e encargos do Estado, enquanto que a taxa, é definida como um tributo que é requerido aos particulares como contrapartida de uma prestação específica.

4- A relação que se estabelece entre os Conservadores e Notários e os particulares é, claramente, bilateral: à prestação do serviço por parte daqueles corresponde uma vantagem económica para estes.

5- Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 115/2002, processo n.º 567/2000, 3ª Secção, Diário da República, II série, n.º 123, de 28 de Maio de 2002.

6- Deve, pois, quanto a esta questão, revogar-se a sentença de que ora se recorre.

7- Quanto à conformidade com a directiva comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho e a inserção do acto cuja liquidação se impugna no âmbito da mesma, dir-se-á que a directiva tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

8- Para o efeito, prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura.

9- Constitui erro na aplicação do direito a extensão do alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se insiram no âmbito da Directiva em análise, tais como, no presente processo, escrituras de cessões de quotas. Não se enquadrando a escritura que deu origem à liquidação dos emolumentos em causa nos presentes autos num dos actos que se inserem no âmbito da Directiva 69/335/CEE não violou a mesma liquidação qualquer norma de direito comunitário, nomeadamente a aludida Directiva. (cfr., entre outros, Ac. S.T.A., proferido em 19/02/2003, processo n.º 01545/02, 2ª Secção; Ac. S.T.A. proferido em 25/02/2003, processo n.º 01550/02, 2ª Secção).

10- No mesmo sentido vai a jurisprudência do S.T.A, de acordo com a qual a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no Processo C-19/99, ela visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à de um mercado interno”.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida deu como provados os seguintes:

A) Em 25/10/2001, no 27º Cartório Notarial de Lisboa, a impugnante celebrou uma escritura pública de cessão de quotas, nos termos do doc. de fls. 31 a 35 que aqui se dão por inteiramente produzidos.

B) Pela celebração da dita escritura foram liquidados à impugnante emolumentos notariais no montante total de 2.577.150\$00, ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, 1007-A/98, de 2/12 e 684/99, de 24/8, sendo a importância de 2.551.893\$00 calculada nos termos do art.º 5º da referida tabela (doc. de fls. 36).

C) A presente impugnação foi deduzida em 20/1/2002, (fls. 2).

3 – A questão dos autos consiste em saber se os emolumentos notariais previstos no artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98 de 25/11, cobrados relativamente a uma escritura pública de cessão de quotas e alteração do pacto social, têm a natureza de taxas, bem como se viola o artº 10º, alínea c) da Directiva 69/335/CEE.

Em relação às referidas questões pronunciou-se, muito recentemente esta Secção do STA, no Acórdão de 15/11/06, in rec. n.º 391/04, em que o Relator teve intervenção como Juiz-Adjunto, que, por isso, vamos aqui seguir de perto, tendo sempre em vista a necessidade de obter uma interpretação e aplicação uniformes de direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

E no citado aresto decidiu-se, desde logo, que os emolumentos notariais assumem a natureza de verdadeiras taxas.

“Como é sabido, a nota diferenciadora entre o imposto e taxa reside no carácter unilateral daquele e na bilateralidade desta. Ao contrário do que acontece com o imposto, a taxa pressupõe a existência de correspectividade entre duas prestações: a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

O sinalagma não é, em todo o caso, apenas formal. Exige-se a sua substancialidade, quer dizer, o montante da taxa a cobrar deve ter uma relação que possa ser apercebida pela ordem jurídica como correspondente à prestação proporcionada ao sujeito passivo. Não, necessariamente, repete-se, ao respectivo valor, mas também não tão manifestamente desproporcional que se desligue do seu custo, perdendo toda a correspectividade perceptível. Desproporção que se não mede, só, por referência ao custo instantâneo do concreto serviço individualizado, mas ao conjunto das despesas a que dá lugar a manutenção da estrutura

permanente que assegura a prestação do serviço público. E que se não se afere, apenas, em relação ao custo do serviço, mas também ao valor da própria utilidade propiciada, isto é, ao valor da passagem ou benefício que aquele a quem se exige a taxa retira do serviço que lhe é prestado.

Ora, partindo deste desenho caracterizador, os emolumentos do artº 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais são qualificáveis como uma taxa, e não como um imposto.

Porque existe uma relação sinalagmática – de um lado está a receita e, do outro, o serviço notarial prestado à recorrente. Porque há uma causa para que se exija o tributo (a aludida prestação) e, se não se surpreende entre o seu montante e o serviço uma perfeita equivalência económica, também não se reconhece um desfasamento tal que afaste a correspectividade entre ambos. Porque o montante da taxa não deixa de ser função do custo do serviço, globalmente considerado, só porque é mais marcada a sua relação com o valor da utilidade recolhida pela recorrente. Porque aquele nexos sinalagmático não é destruído por um flagrante excesso do quantum exigido à recorrente a propósito da celebração da escritura notarial em que outorgou.

Deste modo, nem os emolumentos em causa tinham que ser criados pela Assembleia da República, uma vez que não são, de facto, um imposto, tendo nascido por obra de diploma emanado do Governo, ademais, anterior à reforma constitucional de 1997; nem há entre o seu montante e a contraprestação um desfasamento tal que torne a norma inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade (Ac. de 12/3/03, in rec. n.º 1866/02)”.  
 4 – Por outro lado e quanto à questão de violação do direito comunitário, decidiu-se, no acórdão datado de 17/3/04, de fls. 114 a 120, aguardar pela decisão que viesse a ser proferida no pedido de reenvio prejudicial para o TJCE, formulado no processo n.º 1.047/05.

Este TJCE, por acórdão de 7/9/06, prolatado no processo n.º C-193/04, cuja cópia se encontra junta aos autos, a fls. 142 e segs., pronunciou-se sobre aquele pedido nos seguintes termos:  
 A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, não se opõe a uma legislação nacional que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos fixados forfetariamente e/ou em função do valor das quotas cedidas.

As partes foram notificadas da junção deste acórdão e nada vieram dizer.  
 Como tem vindo a ser entendido de forma pacífica e “é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial (prevista na última parte do art. 234.º do Tratado de Roma) quando se suscitarem questões sobre a interpretação de normas comunitárias, a jurisprudência do T.J.C.E. emitida em reenvio prejudicial tem carácter vinculativo.

Por isso, relativamente à questão da compatibilidade da cobrança de emolumentos efectuado pelo acto impugnado, tem de entender-se que não há violação do direito comunitário, designadamente do art. 10.º, alínea c), da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-1969” (aresto citado).  
 Sendo assim e por que o acto impugnado não viola a lei, tem de ser revogada a sentença recorrida, que decidiu em contrário.

No mesmo sentido pode ver-se, também, os Acórdãos desta Secção do STA de 22/11/06, in rec. n.º 1.168/04 e de 20/12/06, in rec. n.º 522/06.

5 – Por último, “a condenação em juros indemnizatórios decorria da ilegalidade da liquidação impugnada e da consequente anulação.

Assim, concluindo-se que ela não deve ser anulada e que não se demonstra a sua ilegalidade, deixa de verificar-se o pressuposto que podia basear a condenação em juros indemnizatórios, que era a existência de um erro imputável aos serviços (art. 43.º, n.º 1, da L.G.T.).

Por isso, a sentença recorrida tem de ser revogada também relativamente à condenação em juros indemnizatórios” (aresto citado).

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial totalmente improcedente.

Custas pela recorrida na 1ª instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IVA. Anulação ou pagamento da obrigação tributária. Prescrição. Conhecimento oficioso. Omissão de pronúncia.*

**Sumário:**

- I — Constituindo a anulação ou o pagamento, tal como a prescrição, formas de extinção da obrigação tributária, não tem sentido falar-se daquela se já anulado ou pago o tributo.*
- II — Nestas circunstâncias, anulada ou paga a dívida exequenda, não necessita de ser conhecida a prescrição, pelo que não incorre no vício de omissão de pronúncia o acórdão que dela não conheceu.*

Processo n.º 70/07-30.

Recorrente: DCB – Componentes de Calçado, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – DCB – Componentes de Calçado, Lda., com sede em Esmoriz, veio deduzir oposição à execução fiscal n.º 91/0009059, instaurada contra Indaca – Consultores, Lda., e contra si mandada prosseguir para pagamento da quantia de esc. 1.157.549\$00.

Por sentença de 10/6/2004 o Mmo. Juiz do TAF de Viseu julgou improcedente a oposição.

Notificada dessa sentença veio a oponente requerer a reforma da mesma, tendo, na sequência desse requerimento, o Mmo. Juiz “a quo” declarado a obrigação tributária prescrita e, consequentemente, julgado extinto o processo de execução fiscal.

Dessa decisão interpôs a oponente recurso para o TCA Norte o qual, por acórdão de 26/10/06, concedeu provimento ao recurso, revogando a decisão sob recurso, e manteve a decisão de improcedência da oposição.

Não se conformando com este acórdão dele vem agora o oponente interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> O facto tributário do IVA não pago pela executada INDACA – Consultores, Lda., no montante de 22.212.203\$00, referente ao ano de 1989, deu lugar à execução fiscal n.º 91/0009059.

2.<sup>a</sup> Em 20/01/1994, o Chefe da Repartição de Finanças de S. João da Madeira ordenou a penhora do crédito de 1.157.549\$00 que a executada detinha sobre a DCB – Componentes de Calçado, Lda., o que foi efectivado em 22/04/1994, fls. 13 destes autos, pela Repartição de Finanças de Esmoriz.

3.<sup>a</sup> Entre a data da apresentação da oposição, 22/03/1994, e 24/02/2005, já tinham decorrido mais de 8 anos, de acordo com o n.º 1 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária, tendo em conta o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Setembro.

4.<sup>a</sup> O IVA constituiu um imposto de obrigação única pelo que, segundo a dita sentença de 1.<sup>a</sup> instância, iniciando-se o prazo da prescrição em 01/07/1991, interrompido pela apresentação da oposição entre 22/03/1994 e 09/02/2005, já se teria verificado à data da sentença a prescrição, sendo essa de 10 anos, daí que tenha sido violado o previsto no artigo 48.º da LGT e artigo 297.º do Código Civil, por força do preceituado no artigo 5.º, n.º 1 do DL 398/98, de 17 de Setembro.

5.<sup>a</sup> Contudo, admitindo-se que a prescrição ocorre no decurso de 10 anos, conforme sustenta aquela decisão, o acto interruptivo, oposição, teria apenas a duração de 1 ano retomando-se a sua contagem a partir de 22/3/1995 e não em 29/10/1997, pelo que em 22/03/2003 ter-se-ia verificado a prescrição, logo, foi violado o artigo 634.º do CPT

6.<sup>a</sup> A prescrição é de conhecimento oficioso pela Administração Tributária em processo executivo, podendo ser suscitada pelos interessados a qualquer tempo e em qualquer fase processual.

7.<sup>a</sup> Nos termos da alínea d) do artigo 204.º do CPPT, a prescrição da dívida exequenda com fundamento de oposição à execução fiscal pode ser suscitada pelas partes, assim como, nos termos do artigo 175.º, do mesmo código, a prescrição da obrigação tributária é de conhecimento oficioso, em suma tanto pode ser suscitada pelo executado na execução fiscal, (Serviço de Finanças onde corre a execução), como pelos Tribunais.

8.<sup>a</sup> Independentemente da revogação da operação da reforma, sempre a prescrição deveria ser oficiosamente conhecida pelo Tribunal Central Administrativo Norte – artigo 175.º do CPPT e 259.º do CPT.

9.<sup>a</sup> Não é o meio irregular reforma da sentença requerida pela recorrente ou o recurso de agravo que determinavam o conhecimento da prescrição, são, sim, princípios e interesses de segurança e certeza jurídica que impõem que o valor daquele instituto prevaleça sobre o interesse patrimonial do credor tributário – artigo 333.º do CCivil e 175.º do CPPT.

10.<sup>a</sup> Constatados os factos da prescrição impõe-se o conhecimento oficioso da mesma, pelo que incumbia ao Tribunal Central Administrativo tomar posição no sentido de, independentemente de



revogar a decisão sob recurso que ordenou a reforma, declarar a obrigação tributária do IVA em causa prescrita e, como tal, manter a decisão de fundo.

11.<sup>a</sup> Foram violados os artigos 204.º e 259.º do CPT, o artigo 175.º do CPPT, a alínea c), n.º 1 do artigo 176.º do CPPT, o artigo 48.º da Lei Geral Tributária, o artigo 333.º do CCivil e a alínea d), n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

12.<sup>a</sup> De facto, as normas supra mencionadas impõem que decorridos mais de 8 ou 10 anos sobre o facto tributário do IVA liquidado em 1991 fosse apreciada oficiosamente a prescrição, de forma que, subsumida e enquadrada a factualidade assente à luz dos preceitos da prescrição em foco terá a mesma de ser admitida e reconhecida como causa de extinção da obrigação tributária em causa.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

1. O IVA e juros compensatórios relativos ao ano de 1989 foram anulados.
2. Outras dívidas exequendas (IVA de 1990, Contribuição Industrial de 1988, 1989 e 1990, etc.) foram pagas com o produto da venda do imóvel penhorado à primitiva devedora.
3. Apenas se mostra por cobrar a quantia de 8.707.631\$00, não resultando dos autos a que impostos ou outras dívidas respeita essa quantia.
4. O Tribunal *a quo* não dispunha, pois, de elementos seguros para efectuar a contagem rigorosa da prescrição, pelo que bem andou em nada decidir sobre essa matéria.
5. Não se verifica, pois, a arguida nulidade por omissão de pronúncia.
6. De qualquer forma, a instauração da oposição e sua subsequente paragem são irrelevantes em sede prescricional porque, entre as causas interruptivas consagradas no art.º 34.º do CPT, não se inclui a oposição.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – É a seguinte a factualidade declarada provada na 1.<sup>a</sup> instância:

A) – *Por dívidas de IVA, no montante de 24.212.203\$00, referentes ao ano de 1989, foi instaurada contra a sociedade INDACA – Consultores, Lda., a execução fiscal n.º 91/0009059, conforme fls. 1 a 3 da referida execução apensada a estes autos.*

B) – *A executada INDACA – Consultores, Lda., ofereceu à penhora um crédito sobre a ora Oponente, no valor de 1.157.549\$00, cfr: fls. 5 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzida.*

C) – *O Chefe da Repartição de Finanças de S. João da Madeira, em 20/01/1994, proferiu o seguinte despacho (fls. 81 do processo de execução fiscal apenso):*

*“Tendo presente o pedido apresentado pela executada – Indaca - Consultores, Lda., através do qual oferece à penhora créditos que possui perante as sociedades constantes da relação anexa ao pedido, mando se emita mandado de penhora com referência às empresas que possuem a sede na área desta repartição, e carta precatória para as que têm a sua sede fora da área desta repartição, dirigida ao respectivo chefe de repartição, a fim de se proceder à penhora dos créditos em causa, em conformidade com as normas estabelecidas no artigo 307.º do Código de Processo Tributário.*

*Cumpra-se.”*

D) – *Em 20/01/1994, foi expedida carta precatória dirigida ao Chefe da 2.ª Repartição de Finanças de Ovar para penhora do crédito de 1.157.549\$00.*

E) – *Pelo auto de 22/04/1994, de fls. 13 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, foi penhorado o crédito de 1.157.549\$00, nos seguintes termos:*

*“Bens a penhorar: Perguntei a Emídio Santos Barbeiro, administrador da firma DCB – Componentes de Calçado, Lda., devedor do crédito se reconhece a obrigação de pagar à INDACA – Consultores, Lda., credor o débito de 1.157.549\$00 (crédito) ao que respondeu negativamente (...).*

*Em face destas declarações procedi à penhora daquele crédito a favor da execução fiscal n.º 7000057/94, (...).*

F) – *O administrador da sociedade DCB – Componentes de Calçado, Lda., foi citado, em 22/02/1994, para a execução fiscal na importância de 1.157.549\$00, podendo, querendo, no prazo de vinte dias a contar da citação deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento, conforme mandado e certidão de citação de fls. 14 destes autos, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.*

G) – *Entre as sociedades INDACA – Consultores, Lda., e DCB – Componentes de Calçado, Lda., foi celebrado o contrato de prestação de serviço de fls. 4 e 5 com a adenda de fls. 7 a 9, que aqui se dão por integralmente reproduzidos e nos termos do qual a sociedade INDACA, Lda., prestaria serviços numa acção de formação profissional subsidiada pelo Fundo Social Europeu e promovida pela Associação Portuguesa dos Industriais de Calçado, Componentes e artigos de pele e seus sucedâneos, para o ano de 1989.*

H) – *A presente oposição deu entrada na 2.ª Repartição de Finanças do concelho de Ovar, em 22/03/1994, conforme carimbo apostado a fls. 2 destes autos.*

I) – Em 19/10/1996, os presentes autos foram remetidos à Repartição de Finanças de S. João da Madeira, cfr. “cota” de fls. 49 verso destes autos.

J) – Em 03/06/2002, foi apensado à presente oposição o processo de execução fiscal n.º 0167-91/000905.9, cfr. “termo de apensação” de fls. 50 destes autos.

Ao abrigo dos poderes concedidos pelo artigo 712.º, n.º 1, alínea a) do CPC, o TCA Norte aditou a seguinte matéria de facto:

K) – A sentença ora em recurso reformou uma outra dada nestes autos e em que o Mm.º Juiz a quo julgou a oposição improcedente por inexistência de quaisquer dos fundamentos legais indicados no artigo 286.º do CPT e por falta de jurisdição do tribunal para conhecer de questão de direito privado – cfr. fls. 60 a 63.

L) – No prazo para interposição de recurso veio a ora Recorrida, ao abrigo do disposto no artigo 669.º, n.º 2, alínea b) do CPC, requerer a reforma de tal decisão – cfr. fls. 69 a 71.

M) – As dívidas (IVA, no montante de 24.212.203\$00, referentes ao ano de 1989) declaradas prescritas na decisão ora sob recurso e que ordenou a extinção do processo de execução fiscal já tinham sido anuladas oficiosamente por parte do Serviço de Administração do IVA o que foi comunicado ao processo por ofício de 29/09/1993 – cfr. fls. 78 e 79 do processo de execução fiscal apenso.

N) – O processo de execução fiscal apenso com o n.º 0167-91/000905.9 contém apensos diversos outros processos de execução fiscal por dívidas de IVA, contribuição autárquica, CRSS, Portugal Telecom e custas – cfr. fls. 75 v.º do processo de execução fiscal apenso.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAN que revogou a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que, em sede de reforma da sentença proferida na oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução mandada contra si prosseguir, declarou prescrita a dívida exequenda referente a IVA de 1989 e, em consequência, julgou extinto o processo de execução fiscal.

Considerou o acórdão recorrido que a decisão que operou a reforma da sentença era ilegal já que conheceu de questão para a qual não tinha competência por se lhe ter esgotado o poder jurisdicional.

Vem agora a recorrente arguir a nulidade desse acórdão por omissão de pronúncia porquanto, independentemente de revogar a decisão sob recurso, incumbia ao TCAN declarar a obrigação tributária do IVA em causa prescrita e, como tal, manter a decisão de fundo, uma vez que a prescrição é de conhecimento oficioso.

De facto, nos termos do artigo 660.º do CPC, deve o juiz conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, com excepção daquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

É a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a nulidade prevista no n.º 1 do artigo 125.º CPPT e alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º CPC (cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, pág. 143).

A questão que se coloca, então, é tão só a de se saber se o acórdão recorrido, independentemente da bondade da decisão de considerar ilegal a decisão sob recurso que operou a reforma da sentença proferida anteriormente – questão que não constitui objecto do presente recurso já que, sendo este delimitado pelas conclusões das suas alegações (artigos 684.º e 690.º CPC), a recorrente a não põe em crise – devia ou não ter confirmado a declaração de prescrição da obrigação tributária de IVA em causa e referente ao ano de 1989.

Afigura-se-nos, porém, que não.

É que, no caso em apreço, a dívida que a recorrente pretendia ver declarada prescrita pelo tribunal “a quo” respeita a IVA de 1989 e deu lugar à execução fiscal n.º 91/0009059.

Ora, conforme foi levado ao probatório pelo tribunal recorrido (v. alínea M) da matéria de facto aí fixada), tal dívida já tinha sido anulada oficiosamente por parte do Serviço de Administração do IVA, o que foi comunicado ao processo por ofício de 29/09/1993 – cfr. fls. 78 e 79 do processo de execução fiscal apenso, o qual terá prosseguido, contudo, para cobrança de outras dívidas, muitas das quais viriam também a ser pagas pelo produto da venda de um imóvel penhorado à originária devedora (v. fls. 132 do processo de execução fiscal apenso).

Assim sendo, constituindo a sua anulação ou o seu pagamento, tal como a prescrição, formas de extinção da obrigação tributária, não tem sentido falar-se daquela se já anulado ou pago o tributo (v., neste sentido, o acórdão deste Tribunal de 4/10/2000, no recurso n.º 23376).

Razão por que se não impunha no caso o conhecimento da prescrição e, em consequência, se não verifica a alegada omissão de pronúncia do acórdão recorrido que dela não conheceu (v. acórdão deste Tribunal de 25/1/2000, no recurso n.º 23480).

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria que se fixa em 50%.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — António Calhau (relator) — Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Recurso de revista art. 150º do CPTA. Admissibilidade art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista, com previsão legal no art. 150º do CPTA, tem carácter excepcional, destinando-se somente à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — As disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor — n.º 1 do art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2.*
- III — Acresce que não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior — n.º 3 da citada Lei.*

Processo n.º 97/07-30.

Recorrente: Destilação Vinícola Torrejana, SA.

Recorrido: Fazenda Pública – Director-Geral das Alfândegas.

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

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

**1. DESTILAÇÃO VINÍCOLA TORREJANA, SA**, com sede na Rua de Santo António, Torres Novas, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, o despacho do Director da Alfândega de Peniche, que determinou o pagamento de determinada quantia (Esc. 19.386.512\$00), liquidada a título de IEC.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA – Sul.

Este negou provimento ao recurso.

A impugnante trouxe então recurso para este Supremo Tribunal, ao abrigo do art. 150º do CPTA, pois entende estar em causa questão de manifesta relevância jurídica e (ou) social, a saber: “o facto de se omitir a produção de prova por parte do impugnante de matéria que a própria decisão considera que seria importante para a decisão da causa”.

O EPGA junto deste STA defende que não estão reunidos os pressupostos do recurso excepcional de revista (art. 150º, n.ºs. 1 e 2 do CPTA), pelo que o recurso deve ser rejeitado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O presente recurso vem interposto nos termos do art. 150º do CPTA.

No caso, estamos perante uma apreciação liminar sumária (n.º 4 do citado artigo).

Porém, e antes de entrar na dita apreciação, cumpre dar resposta a uma questão prévia, a saber: a (in) admissibilidade do recurso.

Apreciemos a primeira questão, ou seja, a (in) admissibilidade do recurso.

Será o citado art. 150º do CPTA um meio própria apenas de jurisdição administrativa, insusceptível de aplicação na jurisdição fiscal?

Este Supremo Tribunal vem respondendo negativamente a esta questão, admitindo que tal normativo é susceptível de aplicação na jurisdição fiscal.

Mas independentemente da resposta a esta questão, há que responder a uma outra que se situa antes dela, e que tem a ver igualmente com a (in) admissibilidade do recurso. Qual seja a de saber se é possível – mesmo entendendo-se (como se entende) que o citado art. 150º do CPTA é aplicável na jurisdição tributária – a sua aplicação aos presentes autos.

Na verdade, dispõe o art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2:

“1. *As disposições do Código de Processo nos Tribunais Administrativos não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor.*

“2. ...

“3. *Não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que excluem recursos que eram admitidos na vigência da legislação anterior, tal como também não o são as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior.*

“4. ...”.

Pois bem.

Os presentes autos de impugnação foram instaurados em 1998.

Decorre daqui que à data da entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) este processo já se encontrava pendente.

Assim o art. 150º do CPTA, que consagra o recurso de revista para o STA, e que não era admissível na vigência da legislação anterior, não tem aplicação nos presentes autos.

O recurso não devia assim ser admitido.

Mas foi-o.

Porém, dispõe o art. 687º, n.º 4, do CPC, que “a decisão que admita o recurso ... não vincula o tribunal superior...”.

Impõe-se tirar as pertinentes ilações jurídicas do preceito acabado de citar.

Ou seja: o recurso é inadmissível.

3. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

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

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Prescrição. Interrupção. Contagem do prazo. Inutilidade superveniente da lide.*

### Sumário:

- I — Não obstante não constituir um vício do acto de liquidação que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial, é de conhecer da prescrição no processo de impugnação judicial do acto de liquidação com vista não à sua procedência e conseqüente anulação da liquidação mas à eventual declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.*
- II — Nenhum facto posterior ao que faz cessar o efeito interruptivo tem relevância no cômputo do prazo prescricional, designadamente no que concerne a uma nova interrupção.*
- III — Tendo a ora recorrida apresentado reclamação graciosa que esteve parada por mais de um ano, por facto que lhe não é imputável, o prazo prescricional voltou a correr, devendo-lhe ser adicionado o período decorrido antes da apresentação da reclamação, sendo irrelevante que posteriormente tenha sido instaurada execução fiscal e que esta tenha ficado suspensa por prestação de garantia por parte da recorrida.*

Processo n.º: 113/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Abafrio – Frio Industrial e Produtos Alimentares, Lda.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. António Calhau.

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

**I** – Abafrio – Frio Industrial e Produtos Alimentares, Lda., com os sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC de 1994.

Por sentença de 18/10/2006, a Mma. Juíza do TAF de Lisboa, constatada a prescrição da obrigação tributária, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Não se conformando com tal decisão, dela vem o representante da Fazenda Pública interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**I** – Pelo elenco de fundamentos acima descritos, a suspensão do processo de execução terá que ser acompanhada pela suspensão do prazo de prescrição.

II – O prazo para o credor da dívida tributária exigir esse crédito deve estar ligado à possibilidade de o mesmo o poder efectivamente exigir, pois só assim se dará cumprimento aos princípios da segurança jurídica, justiça, equidade e igualdade das partes, assegurando um desejável equilíbrio de interesses e direitos.

III – Nesse domínio, importa realçar e reforçar a função social que é desempenhada pela Administração Tributária, função essa que é estritamente acolhida pelo princípio da legalidade, consagrada na CRP, nos códigos tributários e demais legislação subsidiária.

IV – É que, presumindo-se que o legislador pretendeu consagrar as soluções mais acertadas (cf. n.º 3 do art.º 9.º do CC), não nos parece que naquele diploma legal se tivesse pretendido que o prazo de prescrição pudesse decorrer ou até que a prescrição pudesse ocorrer quando a entidade credora esteja legalmente impossibilitada de fazer valer o seu direito à exigência do seu crédito.

V – Neste pendor, representando a prescrição uma sanção à negligência do titular do crédito, sanção essa que o impossibilita de exigir judicialmente a prestação, não há já razão para penalizar o credor, por todo um conjunto de situações inerentes ao funcionamento das instituições ou até mesmo por inércia ou negligência destas, se ainda dentro do prazo de prescrição aquele veio exigir o seu crédito.

VI – Por fim, não nos parece que pelo facto de no CPT não existir uma norma semelhante ao preceituado no n.º 3 do art.º 49.º da LGT, ponha em causa este entendimento, na medida em que esta norma tem claramente um carácter interpretativo, já que é requisito da contagem do prazo de prescrição a exigibilidade da dívida, que se suspende nas circunstâncias aí descritas.

VII – Daqui resulta claro que se a garantia suspende o processo de execução fiscal, suspende também a contagem do prazo de prescrição, pelo que este deve ser contado até à decisão do pleito.

VIII – Com o devido respeito, somos da opinião que a douta sentença não deu o correcto entendimento das citadas normas bem como não observou todos os elementos susceptíveis de influenciar a contagem do referido prazo de prescrição.

Contra-alegando veio a impugnante dizer que:

A) O presente recurso foi interposto da decisão que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a impugnação judicial intentada pela ora recorrida, por força da prescrição da obrigação inscrita na liquidação adicional n.º 8310014093, relativa a IRC de 1994;

B) São factos assentes que: (i) em 1 de Setembro de 1997, a recorrida apresentou reclamação graciosa; (ii) em 14 de Junho de 1999, o Director dos Serviços de Inspecção Tributária pediu cópia do relatório de exame à escrita da ora recorrida para instruir o processo de reclamação graciosa, através da emissão do correspondente ofício;

C) A prescrição da dívida tributária é de conhecimento officioso, nos termos do disposto nos artigos 259.º do CPT e 175.º do CPPT, e determina a inutilidade superveniente do processo de impugnação judicial por implicar a inexigibilidade da obrigação tributária;

D) Ao caso é aplicável o CPT, cujo regime prescricional é de 10 anos, nos termos do disposto no seu artigo 34.º, n.º 1;

E) Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 34.º do CPT, o prazo de prescrição conta-se desde 1 de Janeiro de 1995, pois a dívida em causa diz respeito ao exercício de 1994, reportando-se o facto tributário a 31 de Dezembro de 1994 (artigo 7.º do CIRC);

F) Para a apreciação da verificação do decurso do prazo prescricional, importa ter em conta as causas e condições da sua interrupção, bem como as causas e condições da cessação desta interrupção, nos termos do disposto no artigo 34.º, n.º 3 do CPT;

G) Tendo a ora recorrida apresentado reclamação graciosa no dia 1 de Setembro de 1997, o prazo prescricional interrompeu-se quando já tinham decorrido dois anos e oito meses;

H) Sendo certo que o prazo prescricional voltou a correr em 1 de Setembro de 1998 (um ano depois da instauração da reclamação), devendo-lhe ser adicionado o período decorrido antes da apresentação da reclamação graciosa;

I) Assim sendo, a prescrição ocorreu em 1 de Janeiro de 2006, o que determina a inutilidade superveniente da lide, conforme doutamente decidido pelo Tribunal *a quo*;

J) O recorrente discorda da decisão por considerar que as verificadas instauração da execução fiscal e prestação de garantia para suspensão da execução por parte da ora recorrida impedem a verificação da prescrição, tal como configurada na sentença recorrida;

K) Mas o que está em causa é a inércia dos serviços tributários no que toca a promoverem a prossecução dos autos de reclamação graciosa no ano subsequente à data da respectiva apresentação;

L) O mesmo será dizer que, se os serviços tributários tivessem diligenciado no sentido de promoverem a prossecução dos autos de reclamação graciosa dentro do espaço temporal de um ano subsequente à apresentação da mesma, a cessação da contagem do prazo prescricional não teria sido interrompida e, logo, o prazo prescricional não teria voltado a correr;

M) Os casos de interrupção da prescrição das dívidas tributárias tipificados na lei (artigo 34.º, n.º 3 do CPT) devem ser analisados e tratados individualmente e de forma autonomizada;

N) Os factos ocorridos em sede de execução fiscal não devem interferir na formação de uma situação de prescrição no seio do processo de reclamação graciosa conexo;

O) O recorrente faz assentar a sua tese num pressuposto inexistente - a verificação da prescrição por falta de actuação dos serviços tributários em sede de execução fiscal -, pelo que ficam inquinadas todas as considerações que sobre ele assentam;

P) Como tal, a tese do recorrente deverá ser totalmente rejeitada, mantendo-se a sentença recorrida nos exactos termos em que foi exarada;

Q) Sob pena de violação do disposto nos artigos 34.º, n.º 1, n.º 2, e n.º 3, e 259.º do CPT, 175.º do CPPT, e 7.º do CIRC;

R) Ainda que tal não se entenda, sempre teria que se concluir que pelo menos as quantias reclamadas a título de juros em dívida não seriam devidas por estar a correspondente obrigação prescrita;

S) É que o n.º 1 do artigo 34.º do CPT fixava o prazo geral de prescrição de dívidas tributárias em 10 anos, “...salvo se outro mais curto estiver fixado na lei”;

T) Sendo certo que existe um prazo mais curto previsto pelo n.º 1 do artigo 48.º da LGT e pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março: o prazo de prescrição de cinco anos para os juros de mora;

U) Logo, os juros indevidamente reclamados que sejam anteriores aos últimos cinco anos não são exigíveis por estarem prescritos, devendo concluir-se pela inutilidade superveniente da lide, pelo menos, relativamente a esta parte;

V) Caso seja dado provimento ao recurso, será violado o disposto nos artigos 34.º, n.º 1 do CPT, 48.º, n.º 1 da LGT, e 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Com relevância para a decisão, está assente a seguinte factualidade:

1. Em 18/2/2002 foi deduzida a presente impugnação judicial na Secretaria Central do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

2. Em 19/12/97 foi instaurado o processo executivo n.º 3239-1997/0126186 no Serviço de Finanças 7 para cobrança da dívida impugnada.

Em 8/4/98 foi prestada garantia neste processo executivo, tendo o mesmo ficado suspenso nos termos do disposto no art.º 255.º do CPT.

Em 1/9/97 foi deduzida reclamação graciosa.

3. Em 14/6/99 foi emitido ofício dirigido ao Director dos Serviços de Inspecção Tributária, pedindo cópia do relatório de exame à escrita da sociedade para instruir o processo de reclamação.

**III** – Vem pelo presente recurso o representante da Fazenda Pública reagir contra a decisão da Mma. Juíza “a quo” que julgou extinta por inutilidade superveniente da lide a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1994 por ter verificado que a obrigação tributária em causa se mostrava prescrita.

Alega o recorrente, não obstante aceitar que a situação em análise se rege pelo disposto no artigo 34.º do CPT, que fixa em dez anos o prazo de prescrição, não ter aquela decisão observado, porém, todos os elementos susceptíveis de influenciar a contagem do referido prazo de prescrição, designadamente o facto de no processo de execução fiscal instaurada para cobrança da dívida impugnada ter sido prestada garantia determinante da suspensão desse processo, motivo bastante para que se entendesse também que esta suspensão teria de ser acompanhada pela suspensão do prazo de prescrição.

Ou seja, o recorrente parte do pressuposto de que, tendo o prazo prescricional sido interrompido pela instauração da execução fiscal, a suspensão desta, operada em virtude da prestação de garantia por parte da impugnante, e, por isso, a este imputável, teria que determinar necessariamente a suspensão do prazo de prescrição.

Só que labora aqui o recorrente em dois erros: por um lado, o decurso do prazo prescricional não foi interrompido pela instauração da execução fiscal uma vez que à data em que esta foi instaurada (19/12/1997) já ocorrera antes outro facto interruptivo da prescrição – a instauração de reclamação graciosa em 1/9/1997; por outro, a cessação do efeito interruptivo do prazo prescricional não resultou da paragem do processo executivo por mais de um ano mas sim da paragem da reclamação graciosa.

Não há dúvida que não obstante a prescrição não constituir um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, mesmo oficiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória: é que, se a dívida decorrente do acto de liquidação estiver prescrita, nem o credor a pode exigir, nem o devedor pode ser constrangido a pagá-la, o que vale por dizer que não é útil, para este último, a anulação do acto de liquidação, pois esse acto, mesmo subsistindo, é inconsequente (v., en-

tre outros, os acórdãos desta Secção de 9/2/05, 12/12/06 e 7/2/07, nos recursos n.ºs 939/04, 520/06 e 980/06, respectivamente).

No caso em apreço, estando em causa uma dívida de IRC do ano de 1994, é aplicável aqui, pois, o regime do CPT, nos termos do qual o prazo de prescrição era de dez anos.

Ainda que esse prazo tenha posteriormente sido fixado em oito anos (artigo 48.º da LGT), atendendo ao que dispõe o artigo 297.º CC em matéria de sucessão no tempo de lei sobre prazos prescricionais, é o regime do CPT o aqui aplicável.

Assim sendo, o prazo de prescrição começou a contar-se desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, ou seja, 1 de Janeiro de 1995.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, 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.

Tendo a impugnante apresentado reclamação graciosa em 1/9/1997 o prazo de prescrição interrompeu-se desde logo nessa data, quando já tinham decorrido dois anos e oito meses, sendo irrelevante no cômputo do prazo prescricional qualquer outro facto interruptivo posterior, como se tem decidido em inúmeros acórdãos desta Secção (v., entre outros, os acórdãos de 9/8/06, 20/9/06 e 12/12/06, nos recursos n.ºs 808/06, 997/05 e 955/06, respectivamente).

Como esta reclamação graciosa esteve parada desde a sua autuação em 1/9/1997 até 14/6/1999, por facto não imputável à reclamante, o prazo prescricional voltou, assim, a correr em 1/9/1998, devendo adicionar-se-lhe o tempo já decorrido antes da instauração da reclamação.

Daí resulta, pois, que a prescrição da dívida impugnada ocorreu em 1 de Janeiro de 2006.

E, constatada a prescrição, bem andou, pois, a Mma. Juíza “a quo” ao concluir pela inutilidade superveniente da lide, julgando, por isso, extinta a instância.

O recurso não merece, pois, provimento.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale* (voto apenas a decisão, uma vez que a instauração da execução, no meu entender, suspenderia, também, a prescrição.)

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Crédito exequendo. Privilégio imobiliário. Penhora.*

### Sumário:

- I — De acordo com o preceituado no n.º 2 do artigo 240.º do CPPT, o crédito exequendo não carece de ser reclamado.*
- II — Nos termos do artigo 822º, n.º 1 do CC, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.*
- III — Havendo que graduar um crédito com privilégio e outro apenas garantido pela penhora, aquele prefere a este.*

Processo n.º 154/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sociedade de Construções Santos & Filhos, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – A Representante da Fazenda Pública junto do TAF de Penafiel, não se conformando com a sentença de graduação de créditos proferida nos autos de reclamação de créditos apensos à execução

fiscal instaurada à Sociedade de Construções Santos & Filhos, Lda., com sede em Penafiel, por dívida de contribuição autárquica do ano de 1999, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença sob recurso julgou procedente a reclamação de créditos da Fazenda Pública, tendo entendido proceder à graduação dos créditos reclamados, com omissão de pronúncia relativamente ao crédito exequendo, conforme resulta do seu teor: «...**procede-se à sua graduação da seguinte forma: 1. Os créditos reclamados de IRC.**».

2- Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, requerendo que seja também graduado o crédito exequendo;

3- A sentença ora recorrida omite a graduação do crédito exequendo, embora haja dado como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal à penhora do prédio urbano identificado pela letra “B” do artigo matricial n.º 2309 da freguesia de Penafiel e reconheça que os créditos de contribuição autárquica do ano de 1999 são relativos ao prédio penhorado;

4- Entendeu a douta sentença que: «... não se julgam verificados os créditos exequendos, a título de CA.», maugrado haver reconhecido que os mesmos «... são relativos ao prédio penhorado.», uma vez que «... sendo tal garantia limitada a 3 anos: gozarão do referido privilégio os créditos inscritos para cobrança no ano corrente da penhora e nos dois anos anteriores.».

5- Reconhecida a existência do crédito exequendo referente a contribuição autárquica, respeitante ao ano de 1999, e a garantia da penhora de que o mesmo dispunha, impunha-se a sua graduação, de acordo com o preceituado no art.º 822º, n.º 1 do Código Civil, sem necessidade de reclamação, de conforme com o artº 240º, n.º 2 do CPPT, o que se requer;

6- Assim, resulta do exposto que pela douta sentença “a quo” foram violadas as seguintes normas legais: artº 240º, n.º 2 do CPPT; 668º, n.º 1, alínea d) do CPC; 748º e 822º, n.º 1 do Código Civil.

Termina requerendo a graduação do crédito exequendo em simultâneo com o crédito reclamado.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – É do seguinte teor a sentença recorrida:

«*Por apenso à execução fiscal n.º 185602100577.4 a Fazenda Pública (SF de Penafiel) instaurou à “Sociedade de Construções Santos & Filhos, Lda., NIF 502422750, com sede no Lugar do Carvalheiro, s/n, 4560 Galegos, Penafiel, por dívidas de **Contribuição Autárquica** referente a 1999.*

**Foram reclamados os seguintes créditos (dando como provados, também, os factos relevantes para a decisão):**

**1. Pelo Representante da Fazenda Pública um crédito por dívidas de IRC dos anos de 2002 e 2003, a que acrescem juros de mora.**

**2. Pelo Banco Popular Portugal um crédito resultante de um contrato de abertura de crédito celebrado com o executado, garantido por hipoteca sobre o prédio urbano, a que corresponde a parcela de terreno para construção, sita no Lugar de Santa Luzia, fracção E, freguesia e sede do concelho de Penafiel, inscrito na respectiva matriz sob o art.º 1783, descrito na competente Conservatória do Registo Predial sob o n.º 00875.**

**3. No processo executivo supra identificado foi penhorado e registado em 22/4/2005 e 20/5/2005, respectivamente, um prédio urbano identificado pela letra “B” do artigo matricial 2309 da Freguesia de Penafiel, destinada a habitação do tipo T3, sita ao nível do piso 0 esquerdo, com acesso pelo número 124 de polícia da Rua António Nobre, fazendo ainda parte desta fracção um arrumo e um lugar de garagem duplo no piso 1, com acesso pelo n.º 154 de polícia, encontrando-se a presente fracção descrita na CRP de Penafiel sob o n.º 00875/231192-B.**

**Com relevância para a decisão não se provou que o Reclamante tivesse registado a hipoteca aludida no n.º 2 dos factos provados.**

*Liminarmente admitidos, os créditos não foram impugnados.*

*Ao concurso de credores apenas são admitidos, além do exequente, os que gozem de garantia real sobre os bens penhorados e cada concorrente só pode ser pago pelo produto dos bens a que a sua garantia respeite: arts. 865.º, n.º 1 e 873.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC) e 240.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).*

*Nos termos do artº 686.º, n.º 1 do Código Civil (CC), a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel hipotecado com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo; de igual garantia beneficiam os acessórios do crédito que constem do registo, sendo que, tratando-se de juros, são abrangidos apenas os relativos a três anos: artº 693º, n.º 1 e 2 do CC.*



Por outro lado, o registo da hipoteca tem eficácia constitutiva (sob pena de não produzir efeitos mesmo em relação às partes), pelo que os limites da garantia (hipotecária) hão-de aferir-se pelo que consta do registo: art.º 693.º, n.º 2 e 687.º do CC e art.º 4.º, n.º 2 do Código de Registo Predial (CRP).

**Pelo exposto, e visto que o Reclamante não goza de garantia real sobre o bem penhorado, não se julga verificado o crédito por ele reclamado.**

De acordo com o art.º 24.º, n.º 1 do **Código da Contribuição Autárquica (CCA)**, (actual IMI – cfr. art.º 122.º, n.º 1 do CIMI), esta goza das mesmas garantias que a contribuição predial, ou seja, privilégio imobiliário especial – art.º 744.º, n.º 1 do Código Civil (CC), sendo tal garantia limitada a 3 anos: gozarão do referido privilégio os créditos inscritos para cobrança no ano corrente da penhora e nos dois anos anteriores.

Da mesma garantia beneficiam os juros desses créditos: art.º 734.º CC.

Os créditos reclamados a este título são relativos ao prédio penhorado.

Contudo foram reclamados créditos de CA dos anos de 1999 e 2000, pelo que **não se julgam verificados os créditos exequendos, a título de CA.**

Nos termos do art.º 108.º do CIRC, os créditos de IRC gozam de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo relativamente aos últimos três anos à data da penhora ou outro acto equivalente.

Neste caso julgam-se verificados.

Da mesma garantia beneficiam os juros de todos estes créditos: art.º 734.º do CC e art.º 8.º do Dec-Lei n.º 73/99, de 16.03.

**Em consequência do exposto, julgando verificado o crédito reclamado, procede-se à sua graduação da seguinte forma:**

**1. Os créditos reclamados de IRC.**

**(Custas de execução nos termos do art.º 262.º do CPPT).**

**Custas deste processo pela executada.**

**Registe e notifique.»**

**III** - Vem o presente recurso interposto pela representante da Fazenda Pública da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que graduou apenas o crédito reclamado referente a IRC e excluiu dessa graduação o crédito exequendo de contribuição autárquica com o fundamento de que este crédito não respeitava a dívida dos últimos três anos.

Não há dúvida que, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 240.º do CPPT, o crédito exequendo não necessita de ser reclamado.

E, no caso dos presentes autos, é certo que a Fazenda Pública veio apenas reclamar créditos referentes a IRC dos anos de 2002 e 2003, sendo o crédito exequendo respeitante a CA dos anos de 1999 e 2000 e mostrando-se penhorado um imóvel, tendo a penhora sido efectuada em 2005 (v. fls. 6 do processo apenso).

Se assiste razão ao Mmo. Juiz “a quo” ao considerar que, nos termos do artigo 108.º do CIRC, os créditos de IRC relativo aos três últimos anos gozam de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente, e, por esse motivo, julgou verificados os créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a IRC dos anos de 2002 e 2003, já não podemos, porém, acompanhá-lo no segmento da sentença em que, desprezando os créditos exequendos de CA por respeitarem estes aos anos de 1999 e 2000, não procede à sua graduação no lugar que lhe devia competir.

Tais créditos, de facto, embora relativos ao imóvel penhorado, por se reportarem aos anos de 1999 e 2000, já não podem aproveitar do privilégio imobiliário especial que o artigo 24.º, n.º 1 do CCA lhe conferia, mas não perdem o direito que adquiriram pela penhora de serem pagos com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 822.º do CC.

E, assim sendo, impunha-se, contrariamente ao decidido, o seu reconhecimento e graduação no lugar respectivo.

Havendo, então, que graduar dois créditos, um com privilégio imobiliário e outro garantido apenas pela penhora, é evidente que aquele prefere a este.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, efectuando-se a graduação de créditos do seguinte modo:

Em 1.º lugar, o crédito reclamado de IRC.

Em 2.º lugar, o crédito exequendo de CA.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

**Acórdão de 18 de Abril de 2007.****Assunto:**

*Sigilo Fiscal. Dever de confidencialidade. Publicação de lista de contribuintes cuja situação tributária se não encontre regularizada. Responsável subsidiário. Pendência de oposição à execução. Pressupostos da reversão.*

**Sumário:**

*A pendência de oposição à execução fiscal em que se discute a verificação dos pressupostos da reversão contra o responsável subsidiário obsta a que a Administração insira o seu nome na lista de contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada, ao abrigo da alínea a) do n.º 5 do artigo 64º da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.*

Processo n.º: 242/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Carlos Alberto dos Santos Pinheiro.

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

1.1. **A FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 29 de Janeiro de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que determinou «que a Fazenda Pública retire o nome do Requerente [**CARLOS ALBERTO DOS SANTOS PINHEIRO**, residente na Cova da Piedade, Almada] da listagem de devedores do Fisco constante do *site* da Internet».

Formula as seguintes conclusões:

«1.

No âmbito da mais plausível hermenêutica a douta sentença do Tribunal *a quo* errou ao excluir o devedor – responsável subsidiário do conceito de contribuinte.

2.

Foram violados os princípios gerais de Direito atinentes à interpretação e aplicação da lei, nomeadamente artº 9º do Código Civil.

3.

A douta sentença ao determinar que a Fazenda Pública retire o nome do requerente da listagem de devedores ao Fisco constante do *site* da Internet – violou a alínea a) do nº5 do artº 64º da LGT.

4.

A lista de contribuintes divulgada publicamente, abrangendo os contribuintes responsáveis subsidiários, não viola o n.º 1 do artº 20º da CRP.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a Vs. Exas. se dignem julgar **PROCEDENTE** o presente recurso, com todas as consequências legais».

1.2. O requerido contra-alega defendendo a manutenção do julgado, concluindo deste modo:

«1.

A questão fundamental do presente recurso, radica na aferição do sentido que o legislador pretendeu conceder à locução contribuintes, ínsita no n.º 5.º, alínea a) do art. 64.º da LGT.

ii.

Foi entendido na douta sentença do Tribunal “*a quo*”, que “(...) a *divulgação de listas de contribuintes não abrange os responsáveis subsidiários (...)*”.

iii.

Propugna a recorrente, nas suas alegações de recurso, que “ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”, porém, salvo melhor opinião, não lhe assiste razão.

iv.

A interpretação restritiva, consiste precisamente em distinguir à face do espírito onde a letra não distingue na sua letra, neste sentido, *vide*, INOCÊNCIO GALVÃO TELES, *in*, *Introdução ao Estudo do Direito*, Vol I, 11ª Ed., Coimbra Editora, 1999, p. 254.

v.

A lei não concede uma definição de contribuinte, porém, como se refere no Aresto desse STA de 24/04/1990, proferido no Recurso n.º 12124, “os responsáveis subsidiários (...). *Não são um sujeito passivo a título directo ou originário (...) porque relativamente a eles não se verificou directamente o facto tributário. Não são o contribuinte. Todavia, tornam-se devedores na medida em que sobre eles impende o dever de satisfazer a prestação tributária que o devedor originário não pagou (...)*”.

vi.

O dever fundamental de pagar impostos incide sobre o devedor principal, sendo relativamente a este que se verifica o pressuposto do imposto.

vii.

Relativamente ao responsável subsidiário, nos termos do art. 23.º da LGT, apenas no âmbito do processo de execução fiscal é chamado ao pagamento da dívida exequenda, e,

viii.

Apenas, na medida em que se verificar o exercício de funções de gerência efectiva e culpa na insuficiência patrimonial da sociedade, o que se discute em sede de oposição.

ix.

A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (art. 20.º, n.º 1 da CRP).

x.

Foi no exercício do seu direito fundamental de acesso aos tribunais que o recorrido, deduziu as oposições pendentes no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, contestando o preenchimento dos pressupostos de que depende a sua responsabilidade subsidiária.

xi.

A pressão social decorrente da inclusão do recorrido, na lista de devedores ao fisco constitui um meio excessivo de pressão, porquanto, para evitar tal publicação, em última instância, pode levar ao pagamento da dívida e à conseqüente extinção da instância por inutilidade da lide, sendo o responsável subsidiário privado de discutir a legalidade da reversão ou a sua ilegitimidade substantiva.

xii.

Conforme foi entendido pela CNPD, no seu Parecer n.º 38/2005, as situações de libertação do sigilo devem limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

xiii.

As medidas restritivas devem ser proporcionais ao fim visado, sem atingirem a substância do direito, devem corresponder a um motivo social imperioso ou a motivos pertinentes e suficientes, devendo ser as menos gravosas das disponíveis, no justo equilíbrio entre o interesse público e a vida privada.

xiv.

Assim, a interpretação da alínea a) do n.º 5 do art. 64.º da LGT, no sentido de a divulgação de listas de contribuintes poder abranger os responsáveis subsidiários, cujos pressupostos de responsabilidade subjectiva se encontram a ser discutidos no competente tribunal, em sede de oposição, viola o disposto no art. 20.º, n.º 1 da CRP, ilegalidade e inconstitucionalidade que se argúi.

xv.

O acto que determinou a inserção do nome do recorrido na lista de devedores ao fisco, disponível na Internet, violou o conteúdo essencial de um direito fundamental, pelo que, nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do CPA é nulo, nulidade que ora se argúi.

xvi.

A informática não pode ser utilizada para tratamento de dados referentes à vida privada, salvo mediante consentimento expresso do titular, autorização prevista na lei com garantias de não discriminação ou para processamento de dados estatísticos não individualmente identificáveis (n.º 3 do art. 35.º da CRP).

xvii.

A inclusão em listagem pública da situação tributária do contribuinte que deduziu oposição e não prestou garantia, mas a quem foi dada razão pela Administração Fiscal ou pelo Tribunal, é passível de causar discriminação, procedimento que viola o art. 35.º da CRP e do artigo 7º, n.º 2 da Lei 67/98, de 28 de Outubro, neste sentido se pronunciou a CNPD no seu Parecer n.º 38/2005.

xviii.

Também, pelo ora exposto, o termo “contribuintes” inserto no n.º 5, alínea a) do art. 64.º da LGT, deve ser interpretado no sentido de excluir da sua previsão os responsáveis subsidiários, pois só assim se poderá, antes que seja efectiva, impedir a discriminação.

xix.

Nos termos do n.º 3 do art. 35.º, a utilização da informática para tratamento de dados referentes à vida privada, ainda que com base em autorização prevista na lei, terá sempre, que oferecer garantias de não discriminação (Parecer n.º 38/2005).

xx.

O artigo 13.º, n.ºs 1 e 2 da CRP, consagra o princípio da igualdade e da não discriminação, determinando que todos os cidadãos são iguais perante a lei, não podendo ser discriminados.

xxi.

Impondo tratamento igual de situações idênticas e tratamento diverso de hipóteses dissemelhantes (neste sentido, *vide*, Acórdão desse STA, de 25/02/1993, proferido no recurso n.º 027110).

xxii.

A inclusão de um cidadão numa lista de devedores, publicamente acessível, tem reflexos no seu direito ao bom nome e reputação, porém, aquando da inclusão do nome do recorrido na lista de devedores, apenas constavam cerca de dez nomes.

xxiii.

As restantes centenas ou milhares de cidadãos nas mesmas circunstâncias, não viram o seu nome publicitado e, em consequência, não viram o seu bom nome e reputação postos em causa.

xxiv.

Termos em que, também pelo ora exposto, o acto que determinou a inserção do nome do recorrido na lista de devedores ao fisco, violou o conteúdo essencial de um direito fundamental, consagrado no art. 13.º, n.ºs 1 e 2 da CRP, pelo que nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do CPA, é nulo, nulidade invocável a todo o tempo e que ora se argúi.

xxv.

As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias tem de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo (art. 18.º, n.º 3 da CRP).

xxvi.

Assim, a divulgação de listas de contribuintes, apenas se deve aplicar a dívidas resultantes de factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor.

xxvii.

Motivo pelo qual, o acto que determinou a inserção do nome do recorrido na lista de devedores ao fisco, violou ainda o conteúdo essencial do direito fundamental, consagrado no n.º 3 do art. 18.º da CRP, pelo que nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do CPA, é nulo, nulidade invocável a todo o tempo e que também agora, para os devidos efeitos, se argúi.

Nestes termos, atentos os fundamentos expendidos, nos melhores de direito (...), deve o recurso deduzido pela Fazenda Pública ser julgado improcedente, por não provado, pelas razões expendidas, sendo mantida a douta sentença do Tribunal “a quo”, com todas as consequências legais daí advindas».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «o julgado é de confirmar, mas com outra fundamentação», pois na pendência das oposições às execuções fiscais revertidas contra o recorrido não pode dizer-se «que a sua situação não se encontra regularizada».

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«A)

A Direcção de Serviços de Justiça Tributária remeteu ao Requerente, com data de 04/07/2006, uma carta registada dando-lhe conhecimento de que havia sido organizada pela Direcção Geral de Impostos uma lista de devedores ao Fisco, com dívidas superiores a € 1.000.001, na qual havia sido incluído, e que tinha o prazo de 10 dias para se pronunciar, nos termos do art. 60º da Lei Geral Tributária.

B)

O Requerente respondeu por carta registada remetida em 25/07/2006, tendo declarado que não se considerava devedor da referida quantia ao Fisco e que havia deduzido oposição aos processos executivos, assim como havia sido absolvido no âmbito do processo crime que corra termos no Tribunal Judicial da Moita.

C)

A carta mencionada na alínea anterior foi recebida nos Serviços da Direcção de Justiça tributária em 26/07/2006 (cfr. documento de fls. 43).

D)

A mesma correspondência foi remetida via “fax” ao Serviço de Finanças de Almada 2 em 28/07/2006.

E)

A correspondência mencionada na alínea anterior foi objecto de despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Moita em 01/08/2006, no qual se considerou que não havia sido preterida qualquer formalidade legal e que não tendo o Requerente prestado garantia nos processos de execução fiscal estes não se suspendiam, pelo que não havia fundamento para atender favoravelmente o seu pedido (cfr. documento de fls. 44 e 45).

F)

Através de carta registada, remetida em 31/07/2006, a Direcção de Justiça Tributária comunicou ao Requerente que não tendo exercido o seu direito de audição se confirmava a decisão da sua inclusão na listagem de devedores ao Fisco, organizada em conformidade com os n.ºs 5 e 6 do artigo 64.º da Lei Geral Tributária.

G)

A lista de devedores tributários foi divulgada pela DGI no seu *site* na Internet ([www.e-financas.pt](http://www.e-financas.pt)) no dia 31 de Julho de 2006.

H)

Na lista mencionada na alínea anterior foi incluído o nome do Requerente.

I)

Por decisão de 19 de Junho de 2006, a Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD) autorizou o tratamento de dados quanto à publicitação das listas de devedores perante o Fisco e a Segurança Social, por parte da Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, Direcção Geral de Impostos e Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

J)

O processo cautelar foi apresentado em 9 de Agosto de 2006 (Cfr. fls. 1 dos autos).

K)

Foram instaurados os seguintes processos de execução fiscal no Serviço de Finanças da à sociedade “P.M. INFORMÁTICA, Lda.”, para cobrança das quantias *infra* discriminadas (Cfr. processos executivos em apenso, e ainda fls 59 e 60 dos autos):

| Execução Fiscal  | Dívida exequenda                 | Montante (€) |
|------------------|----------------------------------|--------------|
| 2186-02/102000.5 | Contribuição autárquica .....    | 1.526,32     |
| 2186-02/105229.2 | Contribuição autárquica .....    | 915,80       |
| 2186-02/102482.5 | Contribuição autárquica .....    | 915,79       |
| 2186-02/101844.2 | Contribuição autárquica .....    | 1.831,58     |
| 2186-00/101825.6 | Contribuição autárquica .....    | 915,79       |
| 2186-01/101847.7 | IRC .....                        | 210.166,76   |
| 2186-03/101692.0 | IVA .....                        | 452.970,45   |
| 2186-00/103407.3 | Juros de mora .....              | 131.387,49   |
| 2186-01/102421.3 | Contribuição autárquica .....    | 915,80       |
| 2186-04/101665.2 | Coimas Fiscais .....             | 944,50       |
| 2186-01/100277.5 | Coimas Fiscais .....             | 26.160,95    |
| 2186-02/102299.7 | IVA .....                        | 7.374.771,09 |
| 2186-02/106398.7 | Contribuição autárquica .....    | 915,79       |
| 2186-01/101296.7 | IVA e juros compensatórios ..... | 897.283,02   |
|                  | <i>Total da Dívida</i>           | 9.101.621    |

L)

Em 5/04/2005 o Requerente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, para os termos das execuções fiscais mencionadas na alínea anterior.

M)

Em 04/05/2005 o Requerente apresentou oposição a todas as execuções fiscais mencionadas na alínea K), cujos processos correm termos neste tribunal sob os n.º 774/05, 775/05, 776/05, 777/05, 778/05, 779/05, 780/05, 781/05, 782/05, 783/05, 784/05, 785/05, 786/05, 793/05 (Cfr. certidão e processos executivos em apenso).

N)

Nos processos n.º 2186-02/101844.2, n.º 2186-00/101825.6, n.º 2186 – 01/101847.7, n.º 2186-03/101692.0, n.º 2186-00/103407.3, n.º 2186-01/102421.3, e na sequência da apresentação de oposição à execução fiscal, o aqui Requerente foi notificado, em 17/03/2006, para prestar garantia.

O)

O Requerente não prestou garantia nem requereu a sua dispensa».

3.1. Como resulta do relatório que antecede, reverteram contra o agora recorrido, enquanto responsável subsidiário, na qualidade de gestor, várias execuções fiscais inicialmente instauradas contra uma sociedade por si gerida.

O recorrido deduziu oposição a cada uma dessas execuções, as quais se acham apenas, vendo-se que em todas questiona a sua responsabilidade pelas dívidas exequendas.

Notificado para prestar garantia, a fim de obter a suspensão das execuções, não reagiu.

A Administração Fiscal incluiu o nome do recorrido na lista de devedores ao Fisco que publicou na Internet.

3.2. A actuação da Administração Fiscal não seria admissível face à original redacção do artigo 64º da Lei Geral Tributária (LGT), que impunha um apertado dever de sigilo aos seus funcionários sobre a situação tributária dos contribuintes e respectivos dados pessoais. Os casos em que esse dever cessava eram poucos e exaustivamente apontados no n.º 2 do artigo, e aqueles em que o n.º 5 admitia publicidade sem contenção com o dever de confidencialidade tinham necessariamente em vista «assegurar a transparência e publicidade».

Mas a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (que, de acordo com o seu artigo 108º, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2006), trouxe transformações a esse artigo 64º, que recebeu um novo n.º 6 e viu alterado o n.º 5.

Este n.º 5, antes da alteração, estabelecia que «Não contende com o dever de confidencialidade a publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividade ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deverá organizar anualmente com o fim de assegurar a transparência e publicidade».

Depois de modificado, passou a dispor que

«Não contende com o dever de confidencialidade

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;

b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados (...) a fim de assegurar a transparência e publicidade».

Quanto ao n.º 6, novo, reza deste modo:

«Considera-se como situação tributária regularizada, para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário e demais legislação em vigor».

A mudança salta aos olhos: a lei ordinária passou a admitir, sem quebra da obrigação de guardar sigilo imposta aos funcionários e do dever de confidencialidade, e sem relação com o objectivo de assegurar a transparência e publicidade, a divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada.

E preenche o conceito de «situação tributária regularizada» com

a) o pagamento integral de quaisquer tributos;

b) a inexistência de situações de mora;

c) a regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e demais legislação em vigor.

3.3. No caso de que nos ocupamos, defende a Administração que o agora recorrido, contra quem, na qualidade de devedor subsidiário, reverteram execuções fiscais, às quais se opôs sem prestar caução ou requerer a sua dispensa, é um contribuinte cuja situação tributária não se encontra regularizada.

E nesta posição se encontra isolada, já que concita a discordância do contribuinte, a da Mmª. Juiz *a quo*, e a do Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal. É a esta incómoda solidão que pretende escapar buscando o apoio deste Tribunal de recurso.

Mas as conclusões das alegações em que a recorrente funda a sua pretensão não se nos apresentam com força bastante para derribar a decisão judicial impugnada.

Esta julgou que a Administração actuara ilegalmente ao incluir o nome do recorrido na lista que publicou em 31 de Julho de 2006. E para isso se estribou, em súmula, na consideração de que o devedor

subsidiário não é contribuinte directo, não recaindo sobre ele o dever de pagar o imposto, «sendo em função desse dever que se justifica a publicitação da lista dos devedores exercendo uma pressão social sobre os faltosos com vista ao pagamento da dívida, não sendo razoável admitir a publicitação da lista nos casos em que estamos perante uma responsabilidade subsidiária». Ora, para a sentença, «No caso dos autos, estamos perante um pressão excessiva sobre o devedor (subsidiário) porquanto a dívida é alheia e a sua responsabilidade perante tais dívidas ainda se discute em sede de oposição, e, é neste meio processual que o responsável subsidiário pode discutir a legalidade do despacho da reversão (seus pressupostos e fundamentação) e a sua eventual ilegitimidade (substantiva). Por outro lado, a pressão social decorrente da publicitação da sua inclusão na lista de devedores ao Fisco constitui um meio excessivo de pressão, na medida em que para evitar tal publicitação, em última instância, pode levar-se a pagar uma dívida que conduz à extinção da execução fiscal – art. 264º, n.º 1, do CPPT – e neste caso deduzida oposição a instância seria extinta por inutilidade da lide, por falta de objecto, privando os responsáveis subsidiários de discutir a legalidade da reversão ou a sua ilegitimidade (substantiva)».

3.4. A argumentação da sentença não se nos afigura de inabalável consistência ao excluir os responsáveis subsidiários do conceito de *contribuintes* adoptado pelo artigo 64º da LGT.

É verdade que este artigo só consagra a obrigação de sigilo e o dever de confidencialidade relativamente aos *contribuintes*.

Mas quem quiser banir do conceito o devedor subsidiário, pretextando que não é ele o contribuinte, há-de, coerentemente, excluí-lo da protecção do mesmo artigo 64º. Dir-se-ia, então, que o seu nome pode ser legalmente divulgado, porque tal divulgação nunca contenderia com o dever de confidencialidade, que só abarca os contribuintes *stricto sensu*.

Ao contrário, parece-nos que a expressão usada pelo legislador no artigo 64º da LGT abrange e protege todos os devedores do Fisco, independentemente de ter sido na sua esfera jurídica que eclodiu o facto tributário, ou não; de serem devedores principais, responsáveis de primeira linha, ou subsidiários, de segunda linha; ou substitutos.

Todos os dados recolhidos pela Administração sobre a situação tributária de quem quer que seja, seja a que título for, e os elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento, integram matéria abrangida pela obrigação de sigilo e sujeita ao dever de confidencialidade. E, consequentemente, só a divulgação de listas de *contribuintes* nos precisos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 64º da LGT «não contende com o dever de confidencialidade».

Nem se vê razão para que a lei proteja mais ou menos intensamente a confidencialidade conforme os responsáveis pelo pagamento de impostos o sejam em primeira ou em segunda linha. Tal discriminação poderia até afrontar o princípio da igualdade plasmado no artigo 13º da Constituição.

O devedor subsidiário não deixa de ser devedor por o não ser a título principal, como, aliás, admite a sentença, citando abalizada doutrina. Assim, sobre ele recai o dever de pagar o imposto, verificados que sejam os pressupostos de que depende a respectiva exigência, o que torna legítima a «pressão social» que sobre ele se exerça e que a sentença atribui à publicação de listas de faltosos e entende constituir justificação de tal publicação.

O que pode defender-se, dogmaticamente, é que na responsabilidade tributária haverá «uma dissociação subjectiva entre a *responsabilidade* e a *dívida*, nos termos da qual a primeira se estabelece em relação a dívidas fiscais alheias» (cfr. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES, pág. 29); mas sem que seja legítimo questionar que o devedor subsidiário é um verdadeiro sujeito passivo do imposto, até face à definição do artigo 18º n.º 3 da LGT, que expressamente qualifica como sujeito passivo aquele que «está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável».

Ora, se o devedor subsidiário é sujeito passivo, se ele é devedor, obrigado ao dever social de pagar o imposto, então, não se vê como afastá-lo da qualificação como *contribuinte*, deixando os dados sobre a sua situação tributária e os elementos de natureza pessoal a seu respeito fora do dever de sigilo fiscal e da protecção das regras legais que condicionam as excepções ao mesmo dever.

Em sùmula, a expressão *contribuintes* usada pelo artigo 64º da LGT inclui os devedores subsidiários, diferentemente do que entendeu a sentença.

3.5. A questão não está, pois, a nosso ver, na exclusão do recorrido, por ser devedor subsidiário, da previsão da norma do artigo 64º da LGT.

O que ao caso importa é, antes, saber se o recorrido é um contribuinte (e, para o efeito, basta que o seja em sentido lato, como se viu) «cuja situação tributária não se encontre regularizada», na expressão da alínea a) do n.º 5 do artigo 64º da LGT, pois só os nomes dos contribuintes nessa condição podem ser incluídos nas listas autorizadas pela mesma alínea. É, aliás, a perspectiva em que coloca a questão o Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, e que também a sentença recorrida não ignorou.



Vimos já qual a concreta situação em que se acha o recorrido: reverteram contra ele várias execuções fiscais inicialmente instauradas contra sociedade de que é gerente, às quais se opôs alegando não ser responsável pelas dívidas exequendas, sem que tenha prestado garantia ou requerido a sua dispensa.

A pergunta a que importa dar resposta é esta: o descrito circunstancialismo faz do recorrido um contribuinte cuja situação tributária se não acha regularizada?

A resposta impõe-se negativa.

É que o recorrido, não sendo devedor principal, não aceita ser responsável subsidiário pelas dívidas exequendas, e ainda não foi judicialmente convencido do contrário.

Enquanto a discussão nas oposições às execuções não for encerrada, não está definida a sua responsabilidade pelo pagamento dos impostos cuja falta originou a publicitação do seu nome como prevaricador. Tudo o que se sabe é que a Administração lhe atribui tal responsabilidade, por isso que fez contra si reverter as execuções fiscais; e que ele, não se tendo por responsável, despoletou o meio de defesa ao seu alcance para questionar a sua responsabilidade.

Como se sabe, a responsabilização do devedor subsidiário pelas dívidas da sociedade de que é – ou foi, no período de tempo relevante – gerente ou administrador depende de vários pressupostos, que os autores citados, a pág. 85 da obra referida, apontam como sendo quatro: «o dano, representado pela frustração do crédito fiscal pelo facto de o património social ser insuficiente para o satisfazer; a ilicitude, representada pela violação das disposições destinadas a proteger os interesses do credor público; a culpa, representada por uma conduta censurável dos gestores da sociedade; o nexo de causalidade entre o acto ilícito e culposo e a produção do dano». Este elenco, elaborado à luz do regime do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, mantém-se actualizado, apesar de o actual artigo 34º da LGT não fazer distinção entre a ilicitude e a culpa.

Em primeira linha, o apuramento da verificação de tais pressupostos compete à Administração, que o concretiza através de um procedimento que culmina com o despacho de reversão. Mas a questão não fica aí encerrada, pois ao revertido é possibilitada a faculdade de discutir, perante os tribunais, a verificação dos requisitos que autorizam a sua intervenção como sujeito passivo da acção executiva: pode dizer-se que se trata de um processo invertido, em que a Administração, não dispondo de título executivo contra o suposto responsável subsidiário, pode, ainda assim, executá-lo, só depois tendo lugar a acção em que será dirimida a questão da responsabilidade pela dívida fiscal alheia.

O facto de, no caso, o recorrido não ter prestado garantia sem disso ter sido dispensado em nada contraria o que se vem a afirmar: a regularização da dívida só poderia influir no caso se assente estivesse a sua responsabilidade. Ainda não sendo segura essa responsabilidade, não pode exigir-se-lhe o pagamento – não havendo, logo por isso, que falar em mora –, nem lhe é imposta a regularização em conformidade com as disposições e planos previstos na lei.

Tanto assim que, instaurada como foi a execução, se já houvesse bens penhorados suficientes aquando da dedução da oposição, a execução deveria ter sido suspensa, por obra do artigo 169º n.º 1 do CPPT. E, não tendo o revertido, notificado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, prestado garantia, a consequência é, apenas, a realização da penhora com sequente suspensão da execução – cfr. o n.º 3, sempre do artigo 169º do CPPT.

Noutro plano, não deve esquecer-se que «(...) no instituto da responsabilidade fiscal tem-se em vista estabelecer uma segunda linha de garantia dos créditos fiscais, em termos que, se não forem satisfeitos pelo devedor principal (isto é, pelo seu património), sejam os mesmos satisfeitos por determinados terceiros que tenham específicas relações jurídico-económicas idóneas com aquele e na medida exclusiva dessas relações (...)».

Não estamos, pois, perante uma situação em que o executado seja um verdadeiro contribuinte, em sentido estrito, ou seja, em cuja esfera patrimonial ocorreu um facto revelador de capacidade contributiva; trata-se, apenas, do uso de uma técnica tributária cujo objectivo é a cobrança do imposto de que outrem é devedor (JOSÉ CASALTA NABAIS, O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS, pag. 488/489). Técnica que, como aponta o mesmo Autor (obra citada, pág. 492) «(...) pode afectar diversos princípios e preceitos constitucionais, designadamente os relativos aos direitos fundamentais, devendo, por isso, essa instrumentalização dos particulares na cobrança dos impostos ser rodeada de algumas cautelas».

Nesta linha de pensamento se pode afirmar que a divulgação dos nomes dos contribuintes faltosos, tendo em vista pressioná-los ao cumprimento, para desse modo evitarem a censura social que, supostamente, recai sobre quem não cumpre as suas obrigações fiscais, é um instrumento que, por constrangedor dos direitos consagrados pelo artigo 26º n.º 1 da Constituição, deve ser usado na limitada medida em que o sacrifício de tais direitos seja justificado pelos interesses colectivos – o direito à cobrança dos impostos –, e que as cautelas devem dobrar quando o visado não é o devedor principal. É que dificilmente se justifica uma pressão do mesmo grau para pagar impostos seus, reveladores da capacidade contributiva própria que legitima a sujeição a imposto, ou alheios. Tanto mais quando o suposto devedor (de segunda linha) não aceita a responsabilidade pelo pagamento que lhe é exigido, e está ainda no uso dos meios processuais que a lei lhe atribui para convencer da ausência dessa responsabilidade.

Se ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja cobrança se não faça nos termos da lei (artigo 103º n.º 3 da Constituição), também não será legítimo o exercício, pela Administração, de meios tendentes a constranger alguém a pagar impostos que não são da sua originária responsabilidade, quando a respectiva obrigação esteja ainda em discussão perante os tribunais.

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

Custas a cargo da recorrente, com 1/8 de procuradoria.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Sisa. Benefício fiscal. Isenção condicionada. Pressupostos. artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 de 29/12. Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — Da análise do artº 11º, n.º 31 do CIMSISD resulta claro que o legislador elegeu como pressuposto da constituição do benefício fiscal na esfera jurídica do contribuinte a realização do acto translativo, enquanto facto tributário do qual emerge a obrigação tributária e não a data do início do procedimento destinado à obtenção do benefício.*
- II — O artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 de 29/12 é materialmente inconstitucional na medida em que viola o princípio da confiança, insito na ideia de Estado de direito democrático (artº 2º da CRP).*

Processo n.º 905/06-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: IMOLOC – Investimento Imobiliário, SA.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, não se conformando com o acórdão do então Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso contencioso de anulação intentado por Imoloc - Investimento Imobiliário, S.A., melhor identificada nos autos, contra o despacho proferido por aquela entidade, de 8/1/03, que lhe indeferiu três pedidos de isenção de sisa, relativas a outras tantas transmissões de prédios urbanos adquiridos, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) O acórdão recorrido violou o art. 7º, n.º 3, da Lei n.º 30-G/2000, na medida em que a referida norma legal revogaria o benefício fiscal do art. 11º, 31º, do C.I.M.S.I.D., com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2001.

b) Os pressupostos do benefício fiscal previsto no art. 11º, 31º, constituem-se com a realização da transmissão fiscal entre sociedades autorizadas à tributação pelo lucro consolidado.

c) Deve, assim, o presente recurso jurisdicional ser provido e anulado o acórdão recorrido. O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o presente recurso ser julgado improcedente, pelas razões doutamente expostas a fls. 145 e 146, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) Por requerimentos entrados na Direcção-Geral dos Impostos, Impostos s/o Património, em 17.11.2000, 21.11.2000 e 21.12.2000, dirigidos ao Exmo. Ministro das Finanças, a ora recorrente, ao abrigo do disposto no 1º do art.º 15º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), veio requerer a isenção do imposto municipal de sisa relativamente aos prédios inscritos na matriz predial rústica sob o art.º 984 e descrito na Conservatória do registo

Predial de Póvoa de Varzim sob o n.º 0185/000322, prédio omissa na matriz e descrito na Conservatória do registo Predial de Matosinhos sob o n.º 00624/020689, prédio inscrito na matriz sob o art.º 415 e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 00686/971226, prédio inscrito na matriz sob o art.º 416 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila do Conde sob o n.º 00853/20000922, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1412 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35476, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1411 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35458, 32% do prédio omissa na matriz e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35477, 32% do prédio omissa na matriz e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35478, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1352 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35460, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1351 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35467, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1326 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35459, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1325 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35485, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1327 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35486, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1323 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 35487, 32% do prédio inscrito na matriz sob o art.º 1324 e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 37792 e 64% do prédio inscrito na matriz sob o artigo 97 e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 276/19981030, respectivamente, invocando-se tratar-se de transmissão de prédios entre empresas abrangidas, pelo regime de tributação pelo lucro consolidado – cfr. Processos administrativos apensos, cujas folhas não se encontram numeradas;

b) Por despachos do Exmo. SEAF de 21.11.2002 (todos), foram indeferidos (conjuntamente com outros pedidos de outras empresas, em igual situação), todos os pedidos de isenção de sisa, em concordância com propostas dos Serviços formuladas nesse sentido - mesmos processos;

c) As transmissões dos prédios em causa não chegaram a ocorrer até 31.12.2000 e não foi solicitada e nem paga qualquer sisa relativa às mesmas transmissões naquele mesmo período - mesmos processos;

d) Em 7.2.2003 e 26.2.2003, a ora recorrente veio a declarar para efeitos de sisa a aquisição de parte dos prédios descritos em a) supra, tendo-lhe sido liquidada as correspondentes sisas, que pagou - docs. de fls. 33 a 36 dos autos;

e) No período de 2000 a 2004, a ora recorrente e a vendedora dos prédios em causa IMOLOC - Promoção Imobiliária, S.A., encontravam-se autorizadas na sua tributação pelo lucro consolidado - mesmos processos;

f) Os despachos referidos em b) supra, foram notificados à ora recorrente em 8.1.2003 - art.º 4º da petição do recurso e art.º 2º da resposta;

g) O presente recurso contencioso foi remetido a este Tribunal através dos CTT, sendo o registo na Boavista - Porto em 10.3.2003, onde deu entrada em 11.3.2003 - doc. de fls. 63 e carimbo aposto a fls. 2 dos presentes autos;

h) O Dec-Lei n.º 142-B/91, de 10 de Abril, publicado no DR I Série-A n.º 83 (Suplemento), foi objecto de duas Declarações de Rectificação, a Declaração de Rectificação n.º 139/91, de 29 de Junho e a Declaração de Rectificação n.º 165/91, de 31 de Julho cfr. docs. de fls. 94 e segs destes autos.

3 – Como flui do relato antecedente, a recorrida, em 17/11/00, 21/11/00 e 21/12/00 solicitou ao Ministro das Finanças a isenção do imposto municipal de sisa referente aos prédios descritos na alínea a) do probatório.

As transmissões dos prédios em causa não chegaram a ocorrer até 31/12/00. Só em 7/2/03 e 26/2/03, a ora recorrida veio declarar, para efeitos de sisa, a aquisição de parte dos prédios supra referidos, tendo-lhe sido liquidadas as respectivas sisas.

No período compreendido entre 2000 e 2004, a recorrida e a vendedora dos prédios em causa, encontravam-se autorizadas, a ser tributadas, pelo lucro consolidado.

Tal pedido veio a ser indeferido por despacho do SEAF, datado de 21/11/02, com fundamento de que não se encontrava preenchido e verificado o pressuposto legal de transmissão dos imóveis durante o período de tempo em que a lei lhe reconhecia tal isenção e ainda por que o artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 de 29/12 havia revogado o artº 11º, n.º 31 do CIMSISD.

A questão que assim se coloca à nossa apreciação consiste em saber qual o momento em que se verificam os pressupostos para a concessão da isenção da sisa e se se aplica ao caso em apreço o predito artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00.

4 – No aresto recorrido começou por decidir-se que eram pressupostos da concessão da isenção, não a transmissão dos imóveis, mas sim que “a requerente se encontrasse no regime de tributação pelo lucro consolidado e o reconhecimento da isenção fosse pedido antes do acto ou facto translativo do bem”.

Desde já importa adiantar que discordámos de tal entendimento.

Como é sabido, por norma, a aquisição de um prédio está sujeita ao imposto de sisa (artº 2º do CIMSISD).

Todavia, essa regra soçobra quando se trata de transmissões de bens realizadas entre sociedades autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado, desde que as mesmas se operem durante os exercícios em que vigorar a autorização para a tributação segundo aquele regime (artº 11º, n.º 31 do mesmo diploma legal).

Por sua vez, dispõe o artº 11º do EBF que “o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”.

Ora, da análise do referido artº 11º, n.º 31 ressalta com mediana evidência que o legislador elegeu como pressuposto da constituição do benefício fiscal na esfera jurídica do contribuinte, ainda que esteja dependente de reconhecimento, com efeito meramente declarativo (artº 4º, n.º 2 do EBF), pela administração fiscal, a realização do acto translativo, “enquanto facto tributário do qual emerge a obrigação tributária” e não, como se decidiu no aresto recorrido, a data do início do procedimento destinado à obtenção do benefício.

Na verdade e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “antes da realização do acto translativo não estão verificados todos os pressupostos cuja verificação é necessária à concessão do benefício (art. 11º EBF); existe uma mera expectativa, não juridicamente tutelada, de concessão do benefício”.

Aliás, a sisa é um imposto que, incidindo sobre o património, se concretiza sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (artº 2º do CIMSISD).

Contudo e pese embora este entendimento, nem por isso os despachos em causa deixam de merecer censura.

Na verdade, tendo as transmissões dos bens em causa sido efectuadas em 7/2/03 e 26/2/03, durante, portanto, os exercícios em que vigorava a autorização para a tributação da recorrida pelo lucro consolidado, para o qual estava autorizada para o período compreendido entre 2000 e 2004, esta não podia, assim, deixar de beneficiar da isenção requerida, uma vez que estariam verificados os seus pressupostos.

5 – Alega, porém, a entidade recorrente, que a recorrida não podia beneficiar de tal isenção uma vez que o artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 de 29/12 revogou o benefício fiscal do artº 11º, n.º 31 do CIMSISD, com efeitos a partir de 1/1/01, sendo certo que e como vimos, as transmissões dos bens em causa só se operaram em 2003.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, dispõe o citado artº 7º, n.º 3 que “é revogado o n.º 31 do artigo 11.º do Código Municipal de Sisa e de Imposto sobre Sucessões e Doações, deixando de beneficiar de isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades”.

Deste preceito legal resulta, assim, que é revogado o artº 11º, n.º 31 do CIMSISD, deixando de beneficiar de isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da citada Lei, muito embora com a condição resolutiva de só se consolidar se as sociedades deixarem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime do lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

Do regime, assim, fixado naquele normativo, ressalta à evidência que o legislador pretendeu atribuir-lhe eficácia retroactiva.

A nossa Constituição apenas contém cláusulas gerais de proibição de retroactividade em matéria de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias (art. 18.º, n.º 3, da C.R.P.), de aplicação da lei criminal (art. 29.º, n.º 4) e de pagamento de impostos (art. 103.º, n.º 3).

Para além desses casos, o Tribunal Constitucional tem vindo a entender que apenas é proibida constitucionalmente a retroactividade intolerável, por incompatibilidade com o princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático (art. 2.º da C.R.P.).

Abrange-se nesta proibição de retroactividade, desde logo, os graus de retroactividade propriamente dita, normalmente assinalados pela doutrina, entre os quais, quando a lei nova se aplica a factos passados, mas respeita os efeitos jurídicos já produzidos por esses factos (que é a retroactividade a que se refere o n.º 1 do art. 12.º do Código Civil).

À face da jurisprudência do Tribunal Constitucional, o princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de Direito democrático (art. 2.º da Constituição) postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia razoavelmente contar.

Neste sentido, pode ver-se, por todos, o acórdão deste Tribunal Constitucional n.º 128/02, de 14-3-2002, proferido no processo n.º 382/01.

No caso em apreço, da circunstância de as transmissões de bens gozarem de isenção de sisa desde que as mesmas se operem durante o exercício em que vigorar a autorização para a tributação segundo o regime do lucro consolidado, está-se perante a referida situação de retroactividade propriamente dita, supra referida, pois o regime introduzido pelo artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 afecta os efeitos jurídicos já produzidos por factos passados.

Por outro lado, o contribuinte é, assim, atingido nos seus direitos que havia adquirido anteriormente.

Com efeito, dispõe o artº 2º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 215/89 de 1/7 (Decreto-Lei Preambular ao EBF) que “para efeitos do disposto no número anterior, são direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados, sem prejuízo do disposto nos Códigos do IRS, do IRC e da CA”.

E não há qualquer dúvida de que no predito artº 11º, n.º 31 está implícito a concessão de um benefício temporário, uma vez que só é concedida a isenção desde que, como vimos, as transmissões se operem durante o exercício em que vigorar a autorização para a tributação segundo o regime do lucro consolidado.

Por último e com a aplicação do referido artº 7º, n.º 3, atingida é também a convicção do contribuinte de que gozava dessa isenção durante este período.

O que viola o princípio constitucional da confiança integrante do princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP), já que foram afectadas expectativas juridicamente criadas, de forma a que os que beneficiavam daquela isenção não pudessem razoavelmente contar.

Efectivamente, deste princípio decorre, com efeito, para os cidadãos o direito à protecção da confiança na previsibilidade do direito, como forma de orientação da vida, já que os cidadãos têm direito a um mínimo de certeza e de segurança quanto aos direitos e expectativas que, legitimamente, forem criando no desenvolvimento das relações jurídicas. Por isso que «*não é consentida uma norma que afecte, de forma inadmissível, intolerável, arbitrária ou desproporcionadamente onerosa, aqueles mínimos de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito devem respeitar.*» (Cf. Ac. TC n.º 365/91, DR II Série, de 27.09.91).

Sendo assim, há que concluir que o predito artº 7º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/00 de 29/12 é materialmente inconstitucional, pelo que os despachos impugnados, que se basearam nessa norma, enferma de erro sobre os pressupostos de direito, que constitui ilegalidade que justifica também a sua anulação.

6 – Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter o aresto recorrido.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Posse. Mera detenção. Artº 1253º, b) do Código Civil.*

### Sumário:

- I — Se a casa de morada da família é propriedade de seus pais, que dela têm igualmente a posse, a filha, que habita tal casa nessa única qualidade, com seus pais e irmãos, não tem a posse jurídica da coisa.*
- II — Assim, penhorada tal casa, não pode ela deduzir embargos de terceiro, pois que tem apenas a mera detenção ou posse precária da mesma – artº 1253º, b) do Código Civil.*

Processo n.º:1043/06-30.

Recorrente: Andreia Sofia Macedo de Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **ANDREIA SOFIA MACEDO DE OLIVEIRA**, identificada nos autos, deduziu, junto do TAF de Leiria, embargos de terceiro contra a penhora de um prédio misto, sito em Cerrada, Cabeços, Póvoa de Isenta, Santarém, ordenada pela DGCI.

Alegou que o prédio em questão foi adquirido por seus pais, sendo tal prédio a casa de família do agregado familiar, onde habitam os pais, a embargante e três irmãos menores. A embargante é pois compossuidora desse prédio, pelo que, na sua óptica, tem a posse desse imóvel, sendo que a penhora ofende tal posse.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente os embargos.

Inconformada, a embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Constitui objecto do presente recurso do despacho proferido a fls. 75 e ss., nos autos em referência, no qual foi indeferida liminarmente a petição inicial “por ser manifesta a improcedência, ao abrigo do disposto no artº 209/1,c) “ex vi” do artº 237º e 167º todos do CPPT...”

II. Porquanto, o Mm. Juiz do Tribunal “a quo” “depreende da matéria articulada... que os progenitores continuam a possuir o imóvel, e a embargante, enquanto filha, habita-o juntamente com os seus irmãos”, concluindo, por isso que, “a caracterização destes factos, não lhe confere qualquer posse, mas apenas mera detenção (artº 1253º do Código Civil)”

III. Porém, em nosso entender, a embargante, ora recorrente, é co-possuidora do bem imóvel penhorado, em causa nos presentes autos.

IV. A sua posse em nome próprio, é concorrente com a posse dos seus pais, mas não com ela conflituante, porquanto,

V. A aquisição das respectivas posses ocorreu de forma diversa.

VI. Assim, não deverá ter a embargante/recorrente que demonstrar a perda da posse dos seus pais, como é entendimento do Mm. Juiz do Tribunal “a quo”, porquanto nunca tal facto foi sequer alegado.

VII. Na verdade, a embargante/recorrente adquiriu a posse do dito imóvel pela prática reiterada, com publicidade, dos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade (cfr. artº 1263º, alínea a), do Cód. Civil), tendo, correspondentemente o anterior possuidor, que, naturalmente antecedeu na posse, também aos seus pais, perdido a posse do mesmo (imóvel), pela cedência (cfr. artº 1267º, n.1, alínea c), do Cód. Civil).

VIII. Ora, a embargante/recorrente na sua petição inicial invocou diversos factos que consubstanciam inequivocamente, a posse, em nome próprio, do prédio em causa, que não a sua mera detenção.

IX. Factos esses que integram os elementos constitutivos da posse (cfr. artº 1251º Cód. Civil) – *corpus* – poder de facto, traduzido no exercício de actos materiais externos e visíveis ou na possibilidade física desse exercício – e *animus* – que se traduz na intenção de agir como titular do direito real correspondente aos actos materiais praticados.

X. A recorrente, na medida em que é co-possuidora do referido prédio, possui legitimidade para embargar de terceiro.

XI. Face à posição assumida pela embargante, ora recorrente, sempre teria que se aferir em concreto da verificação da posse do prédio em causa.

XII. Pelo que sempre teriam que ser admitidos os embargos e, conseqüentemente, realizado o respectivo julgamento, assim permitindo, à embargante, ora recorrente, fazer prova dos factos por si alegados, nomeadamente através da inquirição das testemunhas oportunamente oferecidas e arroladas.

XIII. Face ao supra exposto, o douto despacho recorrido, porque violou o artº 99º da Lei Geral Tributária e os Artºs.13º/1, 114º e 115º, todos da CPPT, deverá ser revogado, admitindo-se os embargos, oportunamente deduzidos e, conseqüentemente a respectiva produção da prova testemunhal requerida.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A embargante funda o seu direito nos artºs 237º do CPPT e 351º do CP.

Dispõe o n.º 1 daquele normativo:

“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 uma disposição de idêntico teor se colhe do citado artº 351º do CPC.

Assim, e para que a embargante possa ver reconhecido o seu direito, torna-se necessário que a penhora ordenada nos autos ofenda a sua posse e que, simultaneamente, à embargante seja reconhecida a qualidade de terceiro.

Não vem questionada nos autos esta qualidade da embargante, que aliás a própria FP reconhece.

Mas terá ela a posse do imóvel questionado?

A noção de posse vem definida no artº 1251º 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, n.º 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?

Baseia ela a sua posse no título translativo da propriedade que deu a propriedade e posse do prédio em causa aos pais da embargante e que deu inerentemente a possibilidade de ocupação do dito prédio pelos seus pais, prédio que ela igualmente habita com seus ditos pais e irmãos.

Trata-se da casa de morada de família, retirando daí a sua qualidade de co-proprietária.

Mas não é assim.

A embargante não tem a posse jurídica da coisa

A embargante não é a titular da coisa. Os actos por si praticados não são os de um possuidor, mas sim os de alguém que, por motivos do parentesco, e unicamente por causa deles, habita o prédio, por consentimento dos titulares (seus pais), não significando portanto tal situação a afirmação de um direito próprio.

A embargante, como decorre da petição inicial, habita a casa por ser filha dos embargantes, na casa da morada da família.

Nessa medida o dever dos pais, que se encontra inscrito nomeadamente nos artºs 1874º, 1877º, 1878º e 1880º do CC, compreende igualmente a obrigação de lhes dar habitação.

É certo que a embargante se declara maior. Mas não indica outro título que não a circunstância de habitar a casa de morada de família com os seus pais e irmãos.

Ou seja: não invoca qualquer título para além deste.

Significa isto que, ao contrário do que defende a embargante, esta não tem posse em nome próprio, não havendo assim qualquer posse sua concorrente com a posse dos seus pais.

Quer isto dizer que a sua situação jurídica perante a coisa penhorada é a que decorre do artº 1253º, b) do CC.

Ou seja: a embargante é uma mera detentora ou possuidora precária da coisa penhorada.

Assim sendo, não pode obter êxito na sua pretensão.

Andou pois bem o Mm. Juiz *a quo* ao rejeitar liminarmente os embargos.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Verificação graduação de créditos. Créditos dos trabalhadores. Contrato individual de trabalho. Privilégio mobiliário geral.*

### Sumário:

*I — Os créditos, titulados por sentença transitada em julgado, referentes a salários, indemnização por despedimento ilícito e juros moratórios, gozam de privilégio mobiliário geral, nos termos do art. 4º da Lei n. 96/2001, de 20/8.*

- II — Mas apenas se reclamados em processo instaurado ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência, como decorre do n.º 1 do artº 1º do citado diploma legal*
- III — Não gozam de tal privilégio, os créditos, referidos em I), reclamados em processo de execução fiscal.*
- IV — O facto de o crédito não beneficiar daquele privilégio, goza, porém, do privilégio concedido pelo artº 737º, n.º 1, alínea d) do Código Civil.*

Processo n.º 1090/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Patrícia Susana Silva Marques.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 Braga que graduou, em primeiro lugar, o crédito da trabalhadora Patrícia Susana Silva Marques, melhor identificada nos autos, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. No processo executivo, que corre por dívidas de IVA e IRC, foi efectuada penhora, sobre bens móveis, em 30 de Junho de 2003, vindo a Fazenda Pública reclamar créditos de IRC e IVA dos anos de 2001 a 2003 e uma trabalhadora da executada reclamar o crédito que detinha sobre a mesma.

2. A douda sentença sob recurso graduou, em primeiro lugar, o crédito reclamado pela trabalhadora, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 4 do artº 4º da Lei n.º 96/2001, de 20/08, seguido dos créditos reclamados pela Fazenda Pública e respectivos juros de mora, e por último, o crédito exequendo, sem mais.

3. Não concorda a Fazenda Pública com a douda sentença, no que concerne à ordem de graduação do “crédito reclamado pela trabalhadora”, e bem assim, quanto à graduação do crédito exequendo, por não se mostrarem graduados os juros de mora que lhe correspondem.

4. Tal ordem de graduação, apenas poderia ocorrer se o crédito da trabalhadora fosse reclamado em processo instaurado ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresas e de Falência, como decorre do n.º 1 do artº 1º da citada Lei n.º 96/2001, o que não é a situação dos autos, visto que se trata de um processo de verificação e graduação de créditos por apenso a uma execução fiscal e não de um processo de falência – Neste sentido o Acórdão do STA, de 23/02/2005, recurso n.º 01330/03.

5. Decorrendo dos autos, que o crédito reclamado pela trabalhadora da empresa executada, respeita à compensação global pela cessação do contrato de trabalho, não respeitando assim a retribuições resultantes do pagamento de salários em atraso, não beneficiará igualmente tal crédito, dos privilégios creditórios gerais enumerados no artº 12º da Lei n.º 17/86, de 14/06 que, nos termos do seu artº 1º, «rege os efeitos jurídicos especiais produzidos pelo não pagamento pontual da retribuição devida aos trabalhadores por conta de outrem.»

6. Não beneficiando, nem do privilégio mobiliário geral atribuído pelo artº 12º da Lei n.º 17/86, de 14/06, nem do mesmo privilégio atribuído pela alínea a) do n.º 1 e alínea a) do n.º 4 da Lei n.º 96/2001, de 20/08, gozará, no entanto, o crédito reclamado pela trabalhadora de privilégio mobiliário geral, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artº 737º do Código Civil, devendo ser graduado segundo a ordem estabelecida na alínea f) do n.º 1 do artº 747º do mesmo Código — Neste sentido, o Acórdão do STA, de 22/09/2004, recurso n.º 0515/04.

7. As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem — cfr. artº 8º do DL n.º 73/99, de 16 de Março — entendimento já anteriormente consignado no artº 10º do DL n.º 49168, de 5 de Agosto de 1969.

8. Em reforço desta ideia, o artº 40º da LGT estabelece que, no caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, devem ser pagos em primeiro lugar os juros de mora.

9. Desta forma, os juros de mora respeitantes ao crédito exequendo devem ser graduados nos termos acima expostos.

10. Face ao exposto, devem ser graduados em primeiro lugar, os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IVA (artºs 733º e 736º, n.º 1 do C.Civil), IRC (artº 108º do CIRC), e respectivos juros de mora (artº 734º C.Civil), seguidos do crédito exequendo e respectivos juros de mora (artº 822º, n.º 1 do C.Civil e artº 8º do DL n.º 73/99, de 16/03) e, em último lugar, o crédito reclamado pela trabalhadora (alíneas a) e f) do n.º 1 do artº 747º, do C.Civil).

11. A douda sentença sob recurso violou as disposições legais supra citadas

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.



Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No caso em apreço, está em causa o crédito reclamado pela trabalhadora Patrícia Susana Silva Marques.

Entendeu o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” que, de acordo com o disposto no art<sup>o</sup> 4<sup>o</sup> da Lei n.º 96/01 de 20/8, “os créditos emergentes de contrato individual de trabalho (retribuições e indemnizações e juros) gozam de privilégio mobiliário geral, por força da alínea a) do n.º 4 do supra citado artigo, e preferem não só aos créditos do Estado relativos a impostos mas também a todos os referidos no n.º 1 do art<sup>o</sup> 747 do CC”.

Pelo que e em consequência, graduou o referido crédito em primeiro lugar, à frente dos créditos de IRC e IVA reclamados pela FP, bem como do crédito exequendo.

Contrapõe a recorrente FP que, dizendo o crédito da trabalhadora Patrícia Susana, respeito à compensação global pela cessação do contrato de trabalho, não respeitando assim as retribuições resultantes do pagamento de salários em atraso, não beneficiará do privilégio mobiliário geral enumerado no art<sup>o</sup> 12<sup>o</sup> da Lei n.º 17/86 de 14/6, nem de igual privilégio atribuído pela alínea a) do n.º 2 e alínea a) do n.º 4 da Lei n.º 96/01 de 20/8, gozando tão só de privilégio mobiliário geral, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art<sup>o</sup> 737<sup>o</sup> do CC.

Assim sendo, deverá ser graduado segundo a ordem estabelecida no art<sup>o</sup> 747<sup>o</sup>, n.º 1, alínea f) do CC.

Sendo certo que, quanto ao crédito exequendo, devem ser, também, graduados os juros demora que lhe correspondem.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Dispõe o art<sup>o</sup> 4<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 96/01 de 20/8 que “os créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, gozam dos seguintes privilégios...privilégio mobiliário geral”.

Por sua vez, estabelece o seu n.º 3 que “os privilégios dos créditos referidos no n.º 1, ainda que sejam preexistentes à entrada em vigor da presente lei, gozam de preferência nos termos do número seguinte, sem prejuízo, contudo, dos créditos emergentes da Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, e dos privilégios anteriormente constituídos com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei”.

E no seu n.º 4, alínea a) diz-se, ainda, que “a graduação dos créditos far-se-á pela ordem seguinte... quanto ao privilégio mobiliário geral, antes dos créditos referidos no n.º 1 do artigo 747<sup>o</sup> do Código Civil, mas pela ordem do créditos enunciados no artigo 737<sup>o</sup> do mesmo Código”.

No n.º 5 do referido artigo dispõe-se também que “ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no artigo anterior”.

De harmonia com o regime legal fixado nos preceitos acabados de transcrever resulta, assim, que, o crédito em causa beneficiaria de privilégio creditório geral (mobiliário, no caso).

Mas não é assim.

Com efeito no art<sup>o</sup> 1<sup>o</sup>, n.º 1 da predita Lei n.º 96/01 se evidencia que o privilégio mobiliário geral atribuído pelo artigo 4<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a) não releva fora do processo especial de recuperação de empresas e de falência.

Dispõe aquela norma que “a presente lei altera o regime de privilégios dos créditos dos trabalhadores resultante da lei dos salários em atraso, Lei n.º 17/86, de 14 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-lei n.º 281/89, de 5 de Julho, pelo Decreto-lei n.º 402/91, de 16 de Outubro, e pela Lei n.º 118/99, de 11 de Agosto, e dos respectivos créditos emergentes do contrato de trabalho e a graduação dos mesmos em processos instaurados ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência”

Ora, no caso dos autos, estamos perante uma verificação e graduação de crédito por apenso a uma execução fiscal e não a um processo de recuperação de empresa e de falência.

Sendo assim, o crédito em causa agora reclamado pela referida trabalhadora não goza nem do privilégio mobiliário geral previsto na Lei n.º 17/86, nem do mesmo privilégio previsto pela Lei n.º 96/01.

4 – Todavia, beneficiará do privilégio mobiliário geral referido no art<sup>o</sup> 737<sup>o</sup>, n.º 1, alínea d) do CC, segundo o qual “gozam de privilégio mobiliário geral sobre os móveis os créditos emergentes do contrato de trabalho, ou da violação ou cessação deste contrato, pertencentes ao trabalhador e relativo aos últimos seis meses”.

Por outro lado e como bem anota a recorrente, “as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem”.

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 22/9/04, rec. n.º 515/04 e de 23/2/05, in rec. n.º 1.330/03, que aqui vimos seguindo de perto.

Deste modo e na procedência das conclusões do recurso da FP, a graduação dos créditos reclamados far-se-á do seguinte modo:

1<sup>o</sup> - créditos reclamados pela FP relativos a IVA (art<sup>os</sup> 733<sup>o</sup> e 736<sup>o</sup>, n.º 1 do CC) e IRC (art<sup>o</sup> 108<sup>o</sup> do CIRC) e respectivos juros de mora;

2<sup>o</sup> - o crédito exequendo e respectivos juros de mora (art<sup>o</sup> 8<sup>o</sup> do Decreto-Lei n.º 73/99 de 16/3);

3<sup>o</sup> - o crédito reclamado pela trabalhadora (art<sup>os</sup> 737<sup>o</sup>, n.º 1, alínea d) e 747<sup>o</sup>, n.º 1, als. a) e f) do CC).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, graduando-se os créditos pela forma que se consignou supra.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Despacho saneador. Decisão sobre o mérito da causa. Falta pelo autor do requerimento de dispensa de alegações finais. Nulidade.*

### Sumário:

- I — Do disposto no artº 87º, n.º 1, alínea b) do CPTA ressalta que o juiz ou relator só poderá conhecer, no despacho saneador, do mérito da causa desde que o autor tenha requerido a dispensa das alegações e não tenha havido oposição dos demandados.*
- II — Por isso, proferindo o tribunal despacho saneador sem que, previamente, o autor tenha requerido, sem oposição dos demandados, a dispensa das alegações finais, estar-se-á perante uma nulidade, pois trata-se da prática de um acto – decisão do mérito no saneador – que, em concreto, a lei não permite (cfr. artº 201º, n.º 1 do CPC).*

Processo n.º 1092/06-30.

Recorrente: Ministro das Finanças.

Recorrido: Global Notícias Publicações, SA.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Ministro das Finanças, não se conformando com a decisão proferida no despacho saneador, pelo Exmº Relator, que anulou o despacho, por ele ratificado, do SEAF, que havia indeferido o recurso hierárquico interposto da decisão da DGCI do Porto pela impugnante Global Notícias, Publicações, S.A., melhor identificada nos autos, que determinou a realização de correcções, de natureza quantitativa, ao lucro tributável de IRC, nos termos do disposto no artº 57º do CIRC, relativo aos exercícios de 1995 e 1996, dele vem interpor o presente recuso, formulando as seguintes conclusões:

A) O Mmº Juiz “a quo” proferiu despacho no qual conheceu do mérito da causa, sem que o R. e ora recorrente tenha sido notificado para apresentar alegações finais.

B) Ora, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 87º do CPTA, o Mmº Juiz só poderia conhecer do mérito da causa sem alegações finais, desde que, a sua dispensa tivesse sido requerida pelo A. e, em consequência, tendo o ora recorrente sido notificado do pedido do mesmo não se lhe tivesse oposto.

C) Assim, verifica-se a nulidade processual contemplada no n.º 1 do art. 201º do CPC, a omissão de uma formalidade que a lei prescreve, que desde já se invoca.

D) Quanto ao objecto do recurso, o, aliás, douto despacho saneador, a fls..., ao ter proferido decisão final e ao ter anulado o acto impugnado nos autos fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

E) Na verdade, obedecendo ao disposto no art. 328º do CC, que estabelece que o prazo de caducidade não se suspende ou interrompe senão nos casos em que a lei o determine, o direito tributário admitia, no n.º 2 do art. 33º do CPT, a suspensão do prazo de caducidade pela instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas.

F) E, não podemos concordar com o Mmº Juiz “a quo”, quando parece reconduzir o caso “sub iudice” a um caso de uso de meio de defesa do contribuinte contra o acto de liquidação.

G) De facto, entende-se que se devem considerar abrangidos pela suspensão prevista no n.º 2 do art. 33º do CPT, os litígios que se prendam com factos prévios à própria liquidação.

H) E tais litígios são, não só os dirimidos pelo recurso à interposição de acções cíveis, mas antes, qualquer forma de processo judicial em que se resolvam conflitos. Aliás, a segunda parte da previsão “no caso de situações litigiosas”, parece reforçar esta tendência interpretativa.

I) Assim sendo, as questões pleiteadas em processos de recursos contenciosos — anteriores ao CPTA — ou as actuais acções administrativas especiais, suas sucedâneas, integram a noção de “situações litigiosas” presente na previsão do normativo referido.

J) Por outro lado, no caso, o facto tributário também é controvertido, uma vez que a litigiosidade da situação passava pela análise de negócios jurídicos de cujo resultado poderia, ou não, resultar a tributação em IRC de determinados valores.

L) Tendo a acção — recurso contencioso, sido interposto de um acto, acto administrativo que determinou as correcções, prévias à própria liquidação e de cuja validade depende a liquidação do imposto.

M) Pelo que, no caso presente, o recurso contencioso e a litigiosidade da situação em discussão judicial não se reportava, ainda, à legalidade de um acto de liquidação, mas sim, à qualificação de determinados negócios jurídicos, da qual dependia a validade da liquidação do imposto.

N) Deste modo, salvo o devido respeito não se pode, de “ânimo leve”, como o parece ter feito o Mmº Juiz “a quo”, afastar da previsão do n.º 2 do art. 33º do CPT, todos os casos em que os contribuintes exercem os seus meios de defesa no âmbito do direito tributário.

O) Acresce que, a alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT, veio a esclarecer que o prazo de caducidade suspende-se: “Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão”.

P) Deste modo, uma vez que esta alínea já tinha correspondência no n.º 2 do art. 33º do CPT, a mesma não deixa de ter natureza interpretativa, aplicando-se mesmo aos factos tributários ocorridos anteriormente à entrada em vigor da LGT.

Q) Logo, não restam dúvidas de que a suspensão do prazo de caducidade sempre ocorreria pela interposição de recurso contencioso de cuja resolução dependeria a liquidação do imposto. Neste sentido se decidiu no Acórdão do STA, de 2/12/98, proc. n.º 22.933.

R) Ao decidir em sentido contrário, o Mmº Juiz “a quo”, na sua decisão final, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do n.º 2 do art. 33º do CPT e alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT, aos factos, motivo pelo qual, a mesma não deve ser mantida.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 840 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir:

a) Inconformado com a douta Decisão Judicial de 9 de Fevereiro de 2006, o Senhor Ministro das Finanças (adiante identificado como Recorrente), dela interpôs Recurso Jurisdicional invocando que: **a)** nos termos previsto no artigo 201º, n.º 1 do Código de Processo Civil a decisão judicial *sub judice* é nula; e **b)** atento o disposto no artigo 33º, n.º 2 do Código de Processo Tributário a contagem do prazo de caducidade do direito do estado à liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas esteve suspenso pelo que não se verifica o vício de incompetência em função do tempo;

b) Resulta do artigo 201º, n.º 1, do Código de Processo Civil, que as irregularidades apenas terão por efeito a nulidade processual se: **a)** a lei assim o determinar; ou, **b)** influírem na decisão ou exame da causa submetida a juízo;

c) Ora, não obstante o Recorrente omitir qualquer indicação no que respeita à verificação dos indicados pressupostos, o certo é que a Recorrida não vislumbra a existência de norma legal que declare nula a omissão alegada pelo Recorrente;

d) Da mesma forma, não parece que a omissão alegada, a existir, no que não se concede, possa influir no sentido da decisão.

e) Com efeito, tem sido jurisprudência constante que integram aquela estatuição as situações em que a conduta, omissiva ou comissiva, coloca as parte numa situação de desigualdade no que respeita aos trâmites processuais, o que sucederá, designadamente, nas situações em que sejam ouvidas testemunhas em número superior ao permitido, seja admitido um recurso extemporâneo (etc.);

f) Ora, manifestamente, *in casu*, tal não se verifica;

g) Na verdade, a argumentação do Recorrente, no que à contagem do prazo de caducidade respeita, tem sido constante, quer na contestação apresentada na sequência da petição inicial da Acção Administrativa Especial, quer nas alegações de recurso agora apresentadas, pelo que as partes sempre esgrimiram a totalidade dos seus argumentos em igualdade, processual, de circunstâncias;

h) Deverá, assim, improceder a peticionada declaração de nulidade da douta Decisão Judicial em análise nos presentes autos;

i) Em segundo lugar, importa analisar o âmbito de aplicação do artigo 33º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, entendendo o Recorrente que os Recursos Contenciosos de Anulação anteriormente interpostos pela Recorrida (processos nºs 3153/00 e 3861/2000), têm, nos termos da sobredita disposição legal, efeito suspensivo da contagem do prazo de caducidade, assim considerando que esse mesmo prazo esteve parado, por suspensão, entre 3 de Janeiro de 2000 (data de interposição do primeiro dos recursos), e 7 de Outubro de 2004 (data de trânsito em Julgado do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que recaiu sobre o segundo dos Recursos interpostos);

j) Porém, admitindo, por mera hipótese, e sempre sem conceder, que seria possível – que não é –, aplicar no caso vertente o n.º 2 do artigo 33º do Código de Processo Tributário, então, o período de suspensão verificar-se-ia entre 11 de Maio de 2000 (data de interposição do (segundo) Recurso Contencioso de Anulação cujo objecto era o acto praticado pelo Senhor Ministro das Finanças) e o referido dia 7 de Outubro de 2004 (data de trânsito em Julgado do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que recaiu sobre esse Recursos Contencioso de Anulação);

k) Com efeito, em 3 de Janeiro de 2000, o Despacho do Recorrente ainda não havia, sequer, sido proferido, o que só sucedeu em 9 de Março de 2000, pelo que, manifestamente, o primeiro dos Recursos Contenciosos de Anulação (que veio a ser extinto por inutilidade superveniente da lide), nunca teria qualquer relevância para efeitos da pretendida suspensão da contagem do prazo de caducidade do direito do estado à liquidação do imposto em causa;

l) Em face do exposto, ainda que procedesse o entendimento do Recorrente, no que não se concede, a caducidade do direito do estado à liquidação teria ocorrido em momento (muito) anterior ao indicado pelo Recorrente;

m) Não obstante, o certo é que – atenta a doutrina dominante, e ao que parece unânime –, o artigo 33º n.º 2 do Código de Processo Tributário não será aplicável ao caso vertente;

n) Com efeito, como bem referiu o Meritíssimo Juiz Desembargador Relator *a quo* da análise do referido preceito legal, verifica-se que o mesmo pretende regular os casos em que esteja em causa qualquer *litigiosidade* relacionada com os próprios factos que se possam enquadrar na estatuição da norma de incidência tributária, não pretendendo regular, as hipóteses em que a emissão do acto tributário de liquidação adicional de imposto esteja dependente, no âmbito de um procedimento tributário, do resultado de um determinado recurso hierárquico a que a lei, por razões diferentes, atribui efeito suspensivo (No mesmo sentido veja-se Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 4ª Edição, Almedina, pág. 99);

o) E de outra forma não poderia ser pois, desde logo, “factos” não se confundem com “procedimentos”, correspondendo aqueles a realidades concretas, a “(...) eventos do mundo real (natural ou humano) (...)” (cfr. Luis Carvalho Fernandes, Teoria Geral do Direito Civil, Vol. II, 3ª Edição, pág. 11), e estes à “sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução” (cfr. artigo 1º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo);

p) Neste linha de raciocínio, no artigo 33º, n.º 2, do Código de Processo Tributário está em causa a existência de litígios relacionados com a identificação de factos materiais concretos que podem, ou não, consoante a sua configuração, ser sujeitos a tributação, e não, evidentemente, a existência de litígios relacionados com os vícios que afectam os procedimentos tributários desencadeados pela Administração tributária ou pelos próprios contribuintes” (cfr. F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos, Código de Processo Tributário - Anotado e Comentado, págs. 134 e 135; A. Barros Lima Guerreiro e J. Silvério Dias Mateus, (Código de Processo Tributário, 1991, págs. 66 e 67), Joaquim Gonçalves, (*in* Problemas fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 248), António Lima Guerreiro (*in* Lei Geral Tributária Anotada, 2000, pág. 222);

q) E bem se compreende que assim seja, na medida em que só perante a incerteza sobre a ocorrência, ou não, de determinados “factos” é que se justifica que o prazo de caducidade seja suspenso, uma vez que, nesse período de tempo, justamente por tal circunstância, a Administração tributária não está, por facto a que é alheia em condições de praticar qualquer acto de liquidação - o que, como bem deixou apontado o Meritíssimo Juiz *a quo*, na douta Decisão Judicial em análise, não foi esse o caso na situação *sub Judice*, pois os actos de liquidação foram efectivamente praticados e, inclusivamente, pagos pela ora Recorrida;

r) Deve-se ter, ainda, presente o disposto no artigo 9º, n.º 3, do Código Civil, na medida em que a prevalência da tese do Recorrente implicaria abranger neste preceito outros meios judiciais que não o recurso contencioso de anulação – designadamente, as impugnações judiciais, oposições à execução, ou, mesmo, recursos jurisdicionais –, o que, como se sabe, sempre foi rejeitado pela doutrina e pela jurisprudência;

s) Aliás, nem outra interpretação poderia ser dada ao artigo 33º, n.º 2, do Código de Processo Tributário que não fosse a de salvaguardar os casos em que, pela pendência de acções na jurisdição comum conducentes à definição de determinada realidade, o poder tributário não pudesse ser exercido (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição, 2002, pág. 146);

t) Por outro lado, e esta constitui a segunda razão para rejeitar a interpretação do Recorrente, as expressões “rendimentos litigiosos” ou “situações litigiosas” não são novas no domínio tributário, uma vez que, mesmo antes da aprovação do Código de Processo Tributário, já o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou o Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, por exemplo, previam normas idênticas à que aqui está em causa (cfr. 84º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, sobre o sentido do qual se pronuncia Herculano Madeira Curvelo, Vasco A. Branco Guimarães e Joaquim Dos Ramos Costa,

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - Comentado e Anotado, 2ª Edição, 1993, pág. 847), situação em que, a qualificação de “litigiosos” era utilizada pelo legislador e nunca se reportou, como bem referem estes Autores, aos meios de defesa desencadeados pelos contribuintes no âmbito de qualquer procedimento ou processo tributário;

u) “Situação litigiosa” verificar-se-ia, designadamente, no caso de indemnizações por expropriação, por exemplo, em que o valor indemnizatório é fixado pelos próprios tribunais, em conformidade com o disposto no artigo 66º e seguintes do Código das Expropriações, aprovado pela Lei n.º 168/99, de 18 de Setembro, a Administração tributária não poderia praticar e notificar ao respectivo sujeito passivo o acto de liquidação de imposto enquanto não fosse proferida decisão final que quantificasse essa mesma indemnização. Nestas circunstâncias, obviamente, justificava-se e justifica-se suspender a contagem do prazo de caducidade enquanto a realidade passível de tributação não esteja definida;

v) Dever-se-á concluir, portanto, que o litígio aqui em causa e a situação litigiosa daí emergente, se reportam a quaisquer acções judiciais que tenham como intuito definir a realidade que, potencialmente, se possa enquadrar em qualquer norma de incidência tributária, realidade essa que sem estar convenientemente definida impede o exercício do poder tributário;

w) Em defesa da tese que se deixou descrita, concorrem ainda as alíneas a) e d) do n.º 2 do artigo 46º da Lei Geral Tributária, em que o legislador separou duas realidades absolutamente distintas: (i) por um lado, determinou a suspensão do prazo de caducidade “em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão” (alínea a)); (ii) por outro lado, determinou a suspensão do prazo de caducidade “em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão” (alínea d));

x) Por fim, não pode a Recorrida deixar de referir, na esteira da douda Decisão Judicial recorrida, que a interpretação que o Recorrente pretende sustentar revela-se claramente incongruente com os factos que estão subjacentes à decisão na medida em que Administração tributária praticou os actos de liquidação que entendeu dever praticar, os quais foram, inclusivamente, pagos;

y) Assim, sendo, como se comprovou, a *ratio* deste artigo 33º, n.º 2, do Código do Processo Tributário, a suspensão da contagem do prazo de caducidade do direito do estado à liquidação de tributos só se concretizar quando os elementos necessários à prática dos actos tributários pretendidos pela Administração tributária emergirem da própria decisão que venha a ser proferida pelo Tribunal onde for proposta a referida “acção judicial”, esta disposição legal não é aplicável ao caso vertente, concluindo-se que o referido prazo de caducidade se completou, por isso, em 31 de Dezembro de 2000 e de 2001, respectivamente para os exercícios de 1995 e de 1996, com as necessárias consequências legais;

z) Improcede, pois, a argumentação expendida pelo Recorrente, verificando-se que o Meritíssimo Senhor Dr. Juiz *a quo* fez uma correcta interpretação do disposto nos artigos 33º, n.º 2 do Código de Processo Tributário e 46º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, não merecendo a douda Decisão Judicial em apreço qualquer tipo de censura.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto, notificado nos termos do disposto no artº 146º, n.º 1 do CPTA (vide fls. 872), não se pronunciou sobre o mérito do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) Na sequência de relatório elaborado pela Inspeção Geral de Finanças, em 97.05.30 (cfr. doc. junto ao proc. instrutor, que se dá por reproduzido), em resultado de exame à escrita da empresa, participante da recorrente, “JORNALGESTE – Soc. Gestora de Participações Sociais, SGPS, SA”, foram efectuadas correcções ao lucro tributável da “Empresa JORNAL DE NOTÍCIAS, SA”, com referência aos exercícios de 1994 a 1996, inclusive;

B) As correcções em questão foram efectuadas ao abrigo do artº 57º do CIRC e tiveram como pressuposto o entendimento da AF de que a recorrente, sendo participada maioritariamente pela “JORNALGESTE, SGPS, SA”, estabeleceu com esta última relações especiais em situação distinta da que é normal estabelecer entre sujeitos independentes, e traduzidas na concessão de crédito, pela primeira à segunda, a título gratuito (cfr. referido relatório da IGF).

C) Notificada, a recorrente, através de ofício da DGCI, com data de saída de Julho de 1998, das mencionadas correcções, deduziu recurso hierárquico, ao abrigo dos artºs 1º, 2º, n.ºs 2 e 3 e 57º, n.º 4 do CIRC, dirigido a Sua Ex.cia o Sr. Ministro das Finanças, e a que coube o n.º 1764/98, sustentando, no essencial, de que o que foi considerado pela AT como empréstimos não remunerados não consubstancia, de facto, tal realidade, correspondendo a adiantamentos, a título de pagamentos antecipados, do preço de compra, pela recorrente à “JORNALGESTE, SGPS, SA”, de 500.000 acções do “DIÁRIO DE NOTÍCIAS”, pelo preço de 5.500\$00 por unidade, acordada em finais de 1993 e concretizada nos finais de 1996 (cfr. fls. 382/389).

D) No procedimento do recurso hierárquico interposto pela recorrente foi elaborado um parecer, idf. sob a informação n.º 733/99, no qual, além do mais, se formularam as seguintes conclusões;

«i) A ora recorrente em virtude das relações especiais que tem com a “JORNALGEST, SGPS, SA” concedeu a esta empresa financiamentos de elevado montante, sem que relativamente aos mesmos

tenha sido acordada qualquer remuneração, situação que, obviamente, se afasta do que é normal suceder em relações de independência entre as partes;

ii) De facto, e ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções e em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados, não deixariam os mesmos de ter a natureza de financiamentos não remunerados, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados (e a suposta data da negociação) e a data da concretização da transacção.

iii) Termos em que se conclui pela legitimidade de aplicação, à situação em concreto, do regime estabelecido no artigo 57º do Código do IRC, uma vez que a mesma reúne os pressupostos previstos na mesma norma, isto é: **a)** existência de relações especiais entre as partes envolvidas na operação; **b)** terem sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes; e **c)** em consequência, os resultados apurados na contabilidade foram diferentes dos que se apurariam na ausência dessas relações especiais;

iv) Em face do exposto anteriormente, conjugado, ainda, com o facto de que as correcções efectuadas se encontram devidamente fundamentadas, nos termos do artigo 80º do Código de Processo Tributário, encontrando-se cumpridos todos os requisitos estabelecidos, conclui-se pelo indeferimento do presente recurso hierárquico.» (cfr. fls. 422 dos autos)

E) Por referência ao ponto ii) das conclusões do parecer a que se alude na antecedente alínea mencionada-se nos pontos 6.1, 6.2 e 6.3 do mesmo que:

«6.1 Não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos que demonstrem que, nas datas em que foram efectuados os pagamentos, a compra – que só veio a concretizar-se em Dezembro de 1996 – bem como os ditos “pagamentos antecipados”, já se encontravam acordados entre as duas empresas.

6.2 [...] o documento que a requerente apresenta como comprovativo da existência de tal acordo, consta de cópia de um “FAX” enviado ao “Banco Espírito Santo”, datado de 31 de Dezembro de 1996, em que solicita a este Banco que o mesmo efectue a operação de venda pela “JORNALGEST” à ora recorrente de 500.000 acções da “Diário de Notícias” pelo valor unitário de Esc. 5.500 (sendo, portanto, o montante global da transacção de Esc. 2.750.000.000) e em que refere, ainda, que a *liquidação financeira será feita sem transferência de fundos, ou seja por regularização directa entre os comitentes.*

6.3 Trata-se, assim, de um documento que apenas prova a realização da transacção, sem que fique demonstrado que a mesma, bem como os ditos “pagamentos antecipados” já tenham sido acordados 3 anos antes, em Dezembro de 1993. Ou seja, não fica demonstrado que os valores cedidos pela ora recorrente à “JORNALGEST” não tinham a natureza de empréstimos não remunerados, uma vez que o facto de os montantes em questão terem sido considerados na regularização do valor da transacção acordado, não determina, por si só, que os mesmos não tivessem inicialmente a natureza de empréstimos e que, aquando da realização daquela, foram anulados por encontro de contas entre as duas empresas». (v. fls. 431 e 432).

F) Notificada, a recorrente, por ofício com data de saída de 99.08.02, em cumprimento do princípio de audiência prévia, no prazo estipulado de quinze dias, nada disse (cfr. fls. 437 e 323 dos autos).

G) Elaborado o projecto de despacho que constitui fls. 425/439 dos autos, veio a ser proferido pelo Sr. SEAFiscais, em 99.10.11, o despacho de indeferimento do recurso hierárquico que constitui fls. 422 de teor rigorosamente igual às conclusões do parecer acima transcritas na alínea D).

H) A recorrente foi notificada da decisão mencionada na alínea que antecede através de ofício da DGCI, com data de saída de 99.10.28 (cfr. fls. 617- ponto 3 dos autos).

I) De tal decisão interpôs, a recorrente, recurso contencioso de anulação, para o STA, o qual veio a ser julgado extinto por inutilidade superveniente da lide, por Ac. de 01.10.30.

J) O teor do artº 38º do articulado inicial de tal recurso era do seguinte teor; «Acresce, a terminar, que a notificação e o despacho objecto do presente recurso, não indicam qualquer delegação de competência, como exigiriam os artigos 64º, n.º 2, do CPT, 62º da Lei Geral Tributária e 38º do Código de Procedimento Administrativo, pelo que há que presumir a sua inexistência, gerando vício de incompetência (...) atento o teor do n.º 2 do artigo 112º do Código do IRC, que a atribui expressamente, ao Ministro das Finanças». (cfr. fls. 451 dos autos).

K) Em 00.03.09, Sua. Ex.cia o Sr. Ministro das Finanças proferiu despacho do seguinte teor: «Ratifico, nos exactos termos em que foi proferido, o despacho de Sua Ex.cia o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 11 de Outubro de 1999, em anexo, proferido no recurso hierárquico interposto por “EMPRESA JORNAL DE NOTICIAS, SA”, nos termos do art. 112º do CIRC, relativamente às correcções da matéria colectável dos exercícios de 94, 95 e 96 efectuadas pela AF ao abrigo do disposto no art. 57º do CIRC (V. fls. 163 dos autos).

L) A “JORNALGEST” e a recorrente, enquanto sociedade participada por aquela, são sociedades sujeitas a regimes de tributação diversos, estando, esta última, sujeita ao regime geral de tributação, e a primeira ao regime fiscal aplicável às SGPS (cfr. fls. 123/145 dos autos).

M) O SEAF apenas tinha competência delegada pelo Sr. Ministro das Finanças para “... decidir os recursos hierárquicos previstos nos artigos 91º e 100º do CPT, com excepção dos previstos nos

artigos 112º do Código do IRC e 132º do Código do IRS”, nos termos do despacho daquela primeira entidade n.º 5.751/98.03.19, publicado na II série do DR, de 98.04.07.

N) O Despacho a que se refere a alínea L) supra veio a ser anulado por Acórdão do STA, de 22/09/04, com fundamento em falta de fundamentação, tendo transitado em julgado em 07/10/04 (v. fls. 557 a 573).

O) Após notificada a autora para o exercício do direito de audição, o Ministro das Finanças renovou o acto anulado relativamente às liquidações referentes aos anos de 1995 e de 1996, procurando suprir o vício que tinha conduzido à sua anulação — falta de fundamentação — indeferindo o recurso hierárquico por despacho de 31/05/05 (v. fls. 112/122 dos autos).

P) Na sequência do indeferimento do recurso hierárquico a que se refere a alínea G) supra, a Administração Tributária veio a efectuar liquidações adicionais relativamente aos anos de 1994, 1995 e 1996, nos montantes de 47.939.340\$00 – em 26 de Novembro de 1999 – de 49.231.745\$00 – em 1 de Dezembro de 1999 e de 39.051.639\$00 – em 26 de Novembro de 1999 (v. fls. 440 a 442).

3 – Prioritariamente, importa apreciar a questão da nulidade suscitada pelo recorrente, uma vez que, se, efectivamente, tiver ocorrido, mostra-se inexoravelmente afectada a validade do despacho saneador recorrido.

Como se vê das conclusões da motivação do recurso supra transcritas, alega o recorrente que o Mmº Juiz “a quo” proferiu despacho, no qual conheceu do mérito da causa, sem que, previamente tivesse sido notificado para apresentar alegações finais, sendo certo que a tal estava obrigado por força do disposto no artº 87º, n.º 1, alínea b) do CPTA.

Pelo que se verifica, assim, a nulidade processual prevista no artº 201º, n.º 1 do CPC.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o predito artº 87º, n.º 1, alínea b) do CPTA que “findos os articulados, o processo é concluso ao juiz ou relator, que profere despacho saneador quando deva...conhecer total ou parcialmente do mérito da causa, sempre que, tendo o autor requerido, sem oposição dos demandados, a dispensa de alegações finais, o estado do processo permita, sem necessidade de mais indagações, a apreciação dos pedidos ou de algum dos pedidos deduzidos, ou, ouvido o autor no prazo de 10 dias, de alguma excepção peremptória”.

Do que fica estabelecido, ressalta que o juiz ou relator só poderá conhecer, no despacho saneador, do mérito da causa desde que o autor tenha requerido a dispensa das alegações e não tenha havido oposição dos demandados.

Por isso, proferindo o tribunal despacho saneador sem que o autor tenha requerido, sem oposição dos demandados, a dispensa das alegações finais, estar-se-á perante uma nulidade, pois trata-se da prática de um acto - decisão do mérito no saneador - que, em concreto, a lei não permite (cfr. artº 201º, n.º 1 do CPC).

Ora, no caso em apreço, o Exmº Relator conheceu do mérito da causa no despacho saneador, já que, em seu entender, “os autos permitem já uma decisão final não existindo, por isso, necessidade de realização de quaisquer diligências de prova”, sem que o autor tivesse requerido a dispensa de alegações finais, pelo que se perfila, assim, a nulidade referida.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, com a referida fundamentação e, em consequência, anular o despacho saneador recorrido, determinando-se a remessa do processo à Secção do Contencioso Tributário do TCANorte, a fim de ser dado cumprimento ao disposto nos artºs 87, n.º 1, alínea b) e 94º, n.º 4 do CPTA e seguir os ulteriores termos da impugnação, sob a forma de acção administrativa especial.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 18 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IRS. Pensões. Abatimento: medida. Comprovação devida. Constitucionalidade.*

### Sumário:

*I — As pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado, para efeitos de abatimento em vista do apuramento do rendimento colectável em IRS, são unicamente as obrigações comprovadas através de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado – de harmonia com o disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 55.º do Código do IRS [redacção da Lei n.º 2/92, de 9 de Maio].*

- II — *Deste modo, para o dito abatimento, o valor das pensões será elegível na estrita medida em que tiver expressão judicial apenas.*
- III — *E, assim entendida, aquela norma tributária não padece de inconstitucionalidade.*

Processo n.º 1177/06-30.

Recorrente: Jorge António Oliveira Afonso de Carvalho.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Jorge António Oliveira Afonso de Carvalho vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 21-6-2006, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1995 – cf. fls. 87 e seguintes.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 113 e 114.

1. O que está em causa na presente impugnação é uma mera questão de direito, qual seja, a de no caso presente estarem, ou não, verificados os pressupostos exigidos na alínea g) do art.º 55º do CIRS para que a totalidade, e não apenas uma parte, da pensão de alimentos declarada pelo impugnante fosse considerada elegível como despesa - a matéria de facto não é controvertida;

2. Em primeiro lugar, alínea g) do art.º 55º do CIRS não é explícita quanto ao facto de só ser elegível como despesa a pensão de alimentos cujo valor resulte directamente da sentença ou do acordo judicial homologado;

3. *A lei fala apenas em pensão de alimentos a que o sujeito passivo está obrigado por sentença ou acordo judicial homologado, não fala na necessidade do valor da pensão de alimentos estar judicialmente reconhecido;*

4. Ao contrário do que se diz na sentença recorrida, da leitura da norma em causa não se pode retirar o sentido que lhe foi dado porque a ser assim, então a sua redacção teria que ser necessariamente diferente;

5. *A imposição da lei da necessidade de recurso à via judicial, a partir de 1994, para que as pensões de alimentos fossem consideradas elegíveis como despesa em sede de IRS teve em vista a verificação, através dos Tribunais, de serem ou não devidas essas pensões de forma a evitar situações abusivas não passíveis de fiscalização pela AF e não que as sucessivas actualizações das pensões tivessem que ser obrigatoriamente sujeitas a ratificação judicial;*

6. Os documentos juntos aos autos - certidão judicial de acordo e declaração do valor transferido em 1995 - preenchem os requisitos exigidos pela alínea g) do art.º 55º do CIRS e, nessa medida, o valor declarado pelo recorrente no ano de 1995, a título de pensão de alimentos, deve ser considerado na totalidade como despesa elegível em sede do IRS;

7. O entendimento que o Tribunal a quo faz da alínea g) do art.º 55º do CIRS é também inconstitucional por violar o princípio da igualdade consagrado no art.º 13º da Constituição da República Portuguesa;

8. *Se a AF não pôs em causa o valor da pensão actualizada nem os critérios, ou razões, que estiveram na base do valor declarado, porque tinha a ora recorrente de estar a fazer essa explicitação na impugnação se essa questão não tinha sido levantada;*

9. O ora recorrente, na impugnação, limitou-se a responder às objecções da AF para não considerar elegível como despesa todo o valor da pensão de alimentos declarada;

*Termos em que, revogando-se a sentença recorrida, deve ser julgado procedente o presente recurso, e, em consequência, anular-se a alteração efectuada pela Direcção de Finanças de Coimbra ao rendimento colectável declarado relativamente ao ano de 1995 pelo recorrente, com todas as consequências legais.*

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 127 a 129

*Objecto do recurso: a única questão objecto do presente recurso prende-se com a interpretação do disposto no artigo 55.º, n.º 1, alínea g), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (C.I.R.S.), na redacção então em vigor, nomeadamente saber se permitia que fossem abatidas ao rendimento líquido total, não apenas as pensões a que o sujeito passivo estava obrigado por virtude de sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado, mas também as importâncias pagas em virtude desse acordo mas resultantes da actualização do seu valor e não submetidas a homologação.*

*Nas conclusões das suas alegações de recurso - a fls. 106 e segs. - argumenta o recorrentes que a alínea g) do art. 55º do CIRS não é explícita quanto ao facto de só ser elegível como despesa a pensão de alimentos cujo valor resulte directamente da sentença ou do acordo judicial homologado.*

*E que a lei fala apenas em pensão de alimentos a que o sujeito passivo está obrigado por sentença ou acordo judicial homologado, e não fala na necessidade do valor da pensão de alimentos estar judicialmente reconhecido;*



Mais sustenta que o entendimento que o Tribunal a quo faz da alínea g) do art. 55º do CIRS é também inconstitucional por violar o princípio da igualdade consagrado no art. 130º da Constituição da República Portuguesa.

*Fundamentação:* a nosso ver o recurso não merece provimento em qualquer uma das suas vertentes.

E desde logo porque, como esclarecidamente se sublinha na decisão recorrida, as razões da exigência de sentença ou acordo judicialmente homologado resultam da necessidade de prosseguir objectivos da verdade fiscal e da capacidade contributiva, em ordem a prevenir a fraude fiscal.

Por outro lado a redacção do preceito não permite efectivamente interpretação diversa da adoptada na sentença recorrida.

Resulta sem margem para dúvidas da redacção do referido preceito legal que a prova do pagamento de alimentos para efeitos de dedução em sede de IRS, e com referência ao respectivo período de tributação, deve ser feita por meio de sentença ou de acordo homologado por sentença.

Quanto à alegada inconstitucionalidade não deve também obter vencimento o recurso.

Em primeiro lugar porque se faz uma alusão genérica à inconstitucionalidade «da interpretação» do preceito em causa, mas não se alega nem se demonstra em que termos é que ocorre a violação do invocado princípio constitucional da igualdade.

Depois porque sobre a questão da não violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade se pronunciou já o Tribunal Constitucional (Acórdãos 26.11.2002, processo 113/02 e de 19.02.2003, processo 108/03, ambos no site do Tribunal Constitucional) e no sentido de que «não pode considerar-se como injustificada e desproporcionada a exigência, para efeitos de abatimento fiscal, de homologação judicial de acordo sobre alimentos devidos aos filhos, mesmo nos casos em que tal homologação não é imposta pelo direito civil...» bem como «... não constitui solução desproporcionada a não atribuição de relevância como fonte de encargo dedutível em sede de IRS, a meros acordos informalizados sobre a prestação de alimentos a filhos maiores, e a exigência, como garantia de seriedade do acordo e da efectiva exigibilidade e liquidação dos montantes acordados, da homologação judicial do mesmo».

Improcederá pois a argumentação do recorrente, pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

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 que aqui se coloca é a de saber se a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 55.º do Código do IRS.

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

### 3. MATÉRIA DE FACTO

#### 3.1. FACTOS PROVADOS

Resultantes da discussão da causa, são os seguintes os factos a dar como assentes com vista à decisão de mérito:

3.1.1. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 22830, de 98.04.24, código P.A.F.T. 32122, a Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária II da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra procedeu a fiscalização aos elementos de suporte às deduções efectuadas pelo Impugnante no anexo H dos anos de 1994 a 1996, em resultado da qual foi elaborado em 98.04.30, o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 80 a fls. 81 dos autos, que aqui dou por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«Nos anos de 1994, 1995 e 1996 considerou como abatimento previsto no art.º 55.º do CIRS, os valores de 607.000\$00, 600.000\$00 e 600.000\$00, respectivamente, referentes a pensão de alimentos devida a um descendente por via do seu divórcio, todavia, estas importâncias não se encontram homologadas por decisão judicial, a qual fixou apenas o valor de 2.500\$00 mensais (30.000\$00 por ano) conforme fotocópia do respectivo acordo que se junta para fazer parte integrante deste relatório.

Assim, deduziu indevidamente como abatimento do art.º 5.º as seguintes importâncias que vão ser relevadas nos respectivos documentos de correcção DC-2:

1994 - 577.000\$00

1995 - 570.000\$00

1996 - 570.000\$00»;

Cfr. também a ordem de serviço a fls. 79 dos autos.

3.1.2. Em 98.05.04, foi preenchido o Documento de Correcção DC2 relativo ao ano de 1995, tendo sido aposta no quadro 12 (ABATIMENTOS AO RENDIMENTO LIQUIDO TOTAL - VALOR CORRIGIDO), campo 205 (Pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado e indemnizações pagas por rescisão unilateral do contrato de trabalho) a quantia de 30.000\$00 e no quadro 14 (FUNDAMENTAÇÃO SUCINTA DAS CORRECÇÕES) o seguinte:

«Deduziu indevidamente o valor de 570.000\$00 referente a uma pensão de alimentos não homologada judicialmente»;

Doc. de fls. 78 a fls. 78v.

3.1.3. Em 98.10.31 foi efectuada a liquidação adicional relativa ao ano de 1995 cfr. quadro infra:

| Imposto | Liquidação n.º | Período | Valor (€) | Data liquidação |
|---------|----------------|---------|-----------|-----------------|
| I.R.S.  | 5323285386     | 1995    | 1.440,28  | 98.10.31        |

Documento de fls. 83.

3.1.4. A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 99.01.21;

Cfr. carimbo apostado no cabeçalho da douda P.I.

Mais se provou que:

3.1.5. No acordo sobre a pensão de alimentos a prestar à filha, celebrado no processo de divórcio por mútuo consentimento, o ora Impugnante acordou com a sua ex-esposa Maria Helena Andrade Ferreira, entregar mensalmente a esta a quantia de 2.500\$00 (dois mil e quinhentos escudos) para o sustento da filha de ambos, de nome Joana Ferreira de Carvalho, acordo esse celebrado em 1976 e homologado por sentença judicial de 77.05.28 do 1.º Juízo do Tribunal de Família de Lisboa.

Facto alegado nos artigos 3.º e 4.º da douda P.I.

Confirmado pelos doc. de fls. 62 a 68.

3.1.6. A prestação acordada de Esc. 2.500\$00 mensais foi-se desvalorizando com o decorrer do tempo, devido ao fenómeno inflacionário.

Facto alegado no artigo 5.º da douda P.I.

O efeito inflacionário não carece de prova, por ser um facto notório e do conhecimento geral- artigo 514.º, n.º 1, do C.P.C.

3.1.7. Em 1995, o ora impugnante transferiu para a conta aberta na Agência Central de Coimbra da C.G.D. em nome de D. Maria Helena Andrade Ferreira, a importância total de 617.500\$00.

Facto alegado no artigo 7.º da douda P.I.

Confirmado pelo doc. de fls. 6 dos autos, junto pelo Impugnante e não impugnado na sua origem nem no seu teor pela parte contrária.

### 3.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que o Impugnante fosse procedendo anualmente à actualização da pensão, tendo em conta os valores da inflação.

Facto alegado no artigo 6.º da douda P.I.

Não foi efectuada prova nenhuma de que a actualização fosse anual e tivesse por base os valores da inflação. De concreto, o Tribunal apenas sabe que a quantia depositada na conta em nome da sua ex-esposa em 1995 ultrapassava em muito os valores inicialmente acordados para a pensão.

Desconhece-se:

- se respeitavam integralmente a essa pensão de alimentos (ou também a outras obrigações, prestações ou juros de prestações em atraso ou outras);

- se o valor constante de 50c. nos meses de Março a Dezembro (em Janeiro o valor é inferior e em Fevereiro é superior) resulta de uma actualização anual da pensão inicialmente acordada.

Anota-se também alguma insuficiência no cumprimento do ónus de alegação nesta parte, visto que o Impugnante não chegou a esclarecer qual o valor de actualização aplicado em 1995 e a taxa de inflação considerada, nesse e nos anos anteriores.

O que o Tribunal sabe é que o valor deduzido a este título em 1994 é superior ao deduzido em 1995 e este é igual ao deduzido em 1996, o que constitui um indicador em sentido contrário ao alegado pelo Impugnante: o que daqui resulta é que a actualização, a existir, não era anual nem resultava da aplicação automática de um coeficiente de actualização da pensão mas, quando muito, de uma actualização em períodos irregulares, que até poderia resultar de uma renegociação extra-judicial do valor respectivo entre o Impugnante e a mãe da Joana.

2.2 Na redacção introduzida pela Lei n.º 2/92, de 9 de Maio [anterior à redacção do artigo 29.º, n.º 3, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], a alínea g) do n.º 1 do artigo 55.º do Código do IRS dispunha que *para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abater-se-ão, desde que devidamente comprovadas, as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado.*

Não se diz na lei simplesmente, como anteriormente se dizia, «As pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado».

No regime legal supracitado – e aqui em questão –, as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado são elegíveis para efeitos de abatimento à totalidade dos rendimentos líquidos em vista do apuramento do rendimento colectável em IRS; mas é condição ou requisito de verificação necessária que a respectiva obrigação esteja devidamente comprovada através de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado.

André Salgado de Matos, no *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, em anotação ao artigo 55.º, diz que «O caso prototípico das pensões em causa neste artigo é o das pensões de alimentos (arts. 2003.º ss. CC), na esmagadora maioria dos casos pagas por um dos progenitores ao outro e a filhos comuns em caso de divórcio. Estas pensões constituem, por força do artº 11º, 1, a), rendimentos da categoria H (pensões), independentemente de serem ou não originadas em sentenças ou acordos judicialmente homologados. Não deixa de ser estranho que, quem aufera a pensão tenha que pagar IRS sobre ela em qualquer circunstância, enquanto que quem a paga só possa deduzi-la se a mesma tiver sido decretada ou homologada por um tribunal. Parece tratar-se de uma preferência fiscal pela litigiosidade que nem a necessidade de alguma segurança jurídica justifica (haveria outras formas de garantir que as importâncias tinham efectivamente sido pagas a este título)».

O Tribunal Constitucional aventa, curiosamente, que «O particular que pretenda beneficiar do abatimento por força do encargo com alimentos pode, por seu lado, ultrapassar, com relativa simplicidade, essa exigência, submetendo a homologação judicial o acordo sobre a prestação de alimentos» – cf. o seu acórdão n.º 108/2003, de 23-4-2003.

O mesmo Tribunal Constitucional, porém, não deixa de reconhecer no mesmo acórdão que, para abatimento ao rendimento do devedor, «o que o legislador faz é exigir uma prova especialmente exigente (tarifada) da obrigação de pagar pensão de alimentos, prova essa que considerou bastante para assegurar a seriedade e plausibilidade dos encargos patrimoniais invocados».

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida, para julgar «totalmente improcedente a douda impugnação», produziu essencialmente as seguintes considerações.

*(...) As razões para a exigência de sentença ou acordo judicialmente homologado prendem-se inequivocamente com a necessidade de assegurar o controlo externo dos valores deduzidos a este título pelo obrigado a alimentos e de assim obstaculizar ou dificultar o recurso à simulação para efeitos de abatimento fiscal.*

*As principais críticas a uma prova tão exigente assentam numa alegada «preferência fiscal pela litigiosidade» (ANDRÉ SALGADO DE MATOS, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares Anotado, pág.332), mas a verdade é que as razões para tal exigência resultam da necessidade de prosseguir objectivos da verdade fiscal e da capacidade contributiva, e o meio probatório exigido revela-se proporcionado à necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscal. Não se vislumbra, de resto, um meio eficaz de salvaguardar estes objectivos atribuindo o mesmo peso ao acordo extra judicial, até porque não seria difícil entrever que os interessados pudessem acordar numa obrigação de alimentos para efeitos fiscais para subsidiar a obrigação de alimentos realmente acordada, pela via da dedução ao rendimento líquido anual de um valor superior ao realmente suportado.*

*Ora, as razões que se prendem com tal exigência probatória são as mesmas quer se trate dos valores do acordo inicial, quer se trate dos valores que resultam da sua renegociação ou simples actualização. A simulação pode ser conseguida tanto pela via dos valores inicialmente acordados, como pela via das actualizações.*

*Assim sendo, não pode deixar de se concluir que as importâncias correspondentes às actualizações dos valores inicialmente acordados só podem abater ao rendimento líquido total quando a própria sentença ou o próprio acordo judicialmente homologado consagrarem a sua própria actualização segundo um critério externamente confirmável.*

*A tal conclusão, de resto, não se chega apenas pela interpretação teleológica da norma: o próprio teor literal assim o impõe, visto que os valores de actualização das pensões não são «pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado» se o sujeito passivo não estiver judicialmente obrigado à sua actualização.*

*A menos que tal actualização já resultasse da lei, fosse um efeito automático da lei. Não é o caso, porém. O artigo 2012.º do Código Civil remete para uma decisão judicial de alteração dos alimentos fixados nos casos em que as circunstâncias determinantes da sua fixação se modificarem.*

*Pelo que não se concede no erro de direito. É correcta, no entendimento deste Tribunal, a interpretação que a A.F. fez daquele artigo 55.º, n.º 1, alínea g), do C.I.R.S.*

E à alegação do impugnante, ora recorrente, de que «O entendimento que o Tribunal *a quo* faz da alínea g) do art.º 55.º do CIRS é também inconstitucional por violar o princípio da igualdade consagrado no art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa», a sentença recorrida objectou como segue.

*(...) o Impugnante invoca de passagem a inconstitucionalidade do artigo em análise, na interpretação que dele foi feita pela A.F., por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.*

*A constitucionalidade deste normativo já foi analisada em vários arestos do Tribunal Constitucional que decidiram não julgar inconstitucional esta norma. É bem verdade, porém, que o juízo de constitucionalidade foi ali efectuado tendo em conta o princípio da proporcionalidade.*

*Não se vê, porém - nem o Impugnante verdadeiramente esclarece - de que forma este normativo pode atentar contra o princípio da igualdade.*

*Na verdade, e como se decidiu no Acórdão do T.C. de 93.11.30 (n.º 93-806-P), a relevância do princípio da igualdade em sede tributária surge, não apenas como limite a acção do legislador mas também como um direito fundamental dos cidadãos, cuja protecção impede um tratamento discriminatório tanto no plano do direito legislado como no da aplicação da lei. E isto porque a específica vinculação do sistema fiscal a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza” e a “diminuição das desigualdades” faz da igualdade uma exigência de resultados, nela compreendendo o resultado da aplicação da própria lei fiscal. Mas não repugna a uma concepção constitucionalmente adequada da igualdade (e especificamente da igualdade tributária) que a norma possa conter um mínimo de desigualdade formal se tal se mostrar necessário, adequado e proporcional a realização da igualdade substancial. Ora, já vimos que a exigência formal de documentação da despesa em causa se mostra necessária, adequada e proporcionada a prevenir e evitar a evasão fiscal ilícita e, por isso, a prosseguir a igualdade substancial na tributação de sujeitos com idêntica capacidade contributiva. Por outro lado, os eventuais inconvenientes de uma prova mais exigente podem ser prevenidos e superados pelo próprio contribuinte, não se mostrando sequer necessário - a meu ver - o recurso periódico ao Tribunal para a actualização da pensão, nada obstando a que a mesma seja previamente acordada, desde que o método de actualização possa ser objectiva e externamente sindicado.*

Por nós – e como desde logo transparece do que acima se deixou transcrito –, julgamos que a sentença recorrida decidiu fundamentadamente e com acerto.

Com efeito, o impugnante, ora recorrente, havia alegado já na petição inicial, como agora volta a alegar, de modo especificado, e para si essencial, que «A lei fala apenas em pensão de alimentos a que o sujeito passivo está obrigado por sentença ou acordo judicial homologado, não fala na necessidade do **valor** da pensão de alimentos estar judicialmente reconhecido».

A sentença recorrida, porém, em resposta a isso, e como se vê, tece a exacta consideração, de genuína extracção legal, de que os valores de actualização das pensões não são elegíveis como “pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado”, se o sujeito passivo não estiver judicialmente obrigado à sua actualização. E julgamos que muito bem. Cf., aliás, neste sentido o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-12-2001, proferido no recurso n.º 026621, onde se conclui que as prestações alimentares são, quando pagas, abatidas ao rendimento líquido, no exacto montante do quantitativo fixado por decisão judicial; e que de tal abatimento ficam excluídas as quantias que sejam prestadas, para além do quantitativo judicialmente fixado, a título de pensão de alimentos.

Por outro lado, à questão de inconstitucionalidade (de resto, apenas alvitrada), a sentença recorrida, e tal como se colhe também do que acima se deixou transcrito, responde outrossim de modo cabal, no sentido de que não sofre de inconstitucionalidade a norma do artigo 55.º, n.º 1, alínea g), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [na redacção anterior à introduzida pelo artigo 29.º, n.º 3, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (e, portanto, vigente em 1995)], na parte em que exige como condição de abatimento dos encargos com pensões de alimentos que tal obrigação resulte de sentença judicial ou acordo judicialmente homologado.

Cf., neste mesmo sentido, e por todos, o supracitado acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 108/2003, de 23-4-2003.

Pelo que, nesta conformidade – e em resposta ao *thema decidendum* –, resta-nos concluir que, por tal modo, a sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 55.º do Código do IRS.

Então havemos de convir tranquilamente que as *pensões* a que o sujeito passivo esteja obrigado, para efeitos de *abatimento* em vista do apuramento do *rendimento colectável em IRS*, são unicamente as obrigações comprovadas através de *sentença judicial* ou de *acordo judicialmente homologado* – de harmonia com o disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 55.º do Código do IRS [redacção da Lei n.º 2/92, de 9 de Maio].

Deste modo, para o dito abatimento, o *valor das pensões* será elegível na estrita medida em que tiver *expressão judicial* apenas.

E, assim entendida, aquela norma tributária não padece de *inconstitucionalidade*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 euros, e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Abril de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Baeta de Queiroz.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Imposto sobre o valor acrescentado. artigos para ofertas. Limitação do valor efectuada por circular. Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

*É material e organicamente inconstitucional, por ofender o art. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a criação por Circular da DGCI de um limite máximo, calculado em função do volume de negócios do ano anterior, para «ofertas de pequeno valor» referidas na 2.ª parte da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º do C.I.V.A..*

Processo n.º 7/07-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – VPC – PORTUGAL, VENDAS POR CORRESPONDÊNCIA, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa a decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa que apresentara, relativa a I.V.A., respeitante ao mês de Junho de 2004, no valor de 28.702,10 euros.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação.

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

#### **1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

*I. A Doutra Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI.” (sublinhado nosso).*

*II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;*

*III. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;*

*IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC;*

*V. Inexistindo, na lei do POC, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI.”*

#### **2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

*VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art. 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;*

*VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;*

*VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;*

*IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;*

*X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;*

*XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;*

*XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da LGT;*

*XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Doutra Sentença recorrida não se pronuncia;*

*XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;*

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art. 8.º, n.º 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art. 112.º, n.º 6 da CRP;

### **3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art. 3.º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89 de 18-12.”

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “usos comerciais” pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP;

### **4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977**

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art. 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: “É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras para os fins da própria empresa”.

XXXI. Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal a quo que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Doutra Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão “ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa”, constante da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido

em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVIII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIX. O Código do IVA, no seu art. 3.º, n.º 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XL. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XLI. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XLII. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLIII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLIV. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLV. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLVI. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLVII. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVIII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art. 8.º, n.º 1 da LGT;

XLIX. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP;

L. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

LI. E pela anulação da liquidação impugnada;

LII. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art. 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP; e,

LIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

LIV. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LV. E, como tal, que constitua o único fundamente de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art. 43.º da LGT e no art. 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art. 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da “empresa ofertante”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos, Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida sustentou a posição assumida. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*As questões suscitadas no presente recurso são essencialmente as seguintes:*

1. Nulidade da sentença recorrida por:

*Falta de especificação dos fundamentos e facto e de direito (art.º 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC);  
Omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária;*

*Oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão;*

*Omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial e incorrecta interpretação da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977.*

2. Violação, por aplicação incorrecta, do princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP;

3. Reenvio prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma.

4. Fundamentação

#### **Da nulidade da sentença:**

*Vamos em primeiro lugar pronunciar-nos sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, a proceder, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas.*

*Nas conclusões das suas alegações de recurso alega a recorrente que a sentença recorrida padece de nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões de direito suscitadas na petição inicial que deveriam ter sido obrigatoriamente apreciadas.*

4.1 Concretamente começa por alegar nulidade por falta de especificação dos fundamentos e facto e de direito (art.º 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC), nomeadamente porque «não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu».

*Afigura-se-nos que carece de razão.*

*Nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.*

*Como se refere no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, pag. 564, «a fundamentação de direito em regra, será feita por indicação da norma ou normas legais em que se baseia, mas poderá também ser constituída por mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia (...).*

*Ora como decorre de fls. 312 e segs., a decisão recorrida mostra-se devidamente fundamentada, com indicação das normas e princípios jurídicos em que assenta, sendo certo que, como se sublinha no despacho de sustentação, e se constata da própria sentença - maxime de fls. 318 - a referência ao POC é feita por remissão aos princípios jurídicos ali consagrados e relativos à contabilidade organizada, e não a determinada norma em concreto.*

*Improcede, pois, a arguida nulidade.*

4.2 A segunda questão suscitada é a de omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária.

*Alega a recorrente que a circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art. 3.º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art. 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes sendo também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (princípio da legalidade tributária), questões essas que suscitou e sobre as quais a sentença não se pronunciou.*

*Esta argumentação não deve também proceder.*

*Com efeito, refere-se expressamente na decisão sindicada, a fls. 232, adoptando a argumentação e fundamentação do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.05.2004, recurso 1330/03, que «como a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade, não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária, é ilegal, por violar o princípio da igualdade ao pretender tratar da mesma forma situações objectivamente desiguais, tais como os usos comerciais (...) É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000).*

4.3 Ainda relacionada com esta questão surge a argumentação da recorrente no sentido de que a sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP.



Isto porque a formulação legal usada pelo Código do IVA - "usos comerciais pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente.

E que a Administração Fiscal, sancionada pela sentença recorrida, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta argumentação também não pode colher.

Com efeito como é entendimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional (Acórdão. 319/2000 de 18.10.2000 e 335/94 e 30.08.1994, ambos publicados no site do Tribunal Constitucional) a observância do princípio da igualdade implica «que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais» mas «não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, "razoável, racional e objectivamente fundadas"».

Ora no caso, como se salienta na decisão recorrida, o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000) apurado com referência ao ano anterior e a partir dos elementos de contabilidade do sujeito passivo.

Sendo certo que de acordo com o ordenamento constitucional o princípio da tributação do rendimento real deverá ser concretizado de acordo com a própria capacidade contributiva.

Não merece, pois, nesta parte, censura a decisão recorrida.

4.4 Invoca ainda a recorrente omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Também por aqui não deverá proceder o recurso.

Com efeito o art.º 234.º do Tratado CE apenas impõe a obrigação de reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitário, aos tribunais nacionais, cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial de direito interno.

Mas não impõe essa obrigação aos tribunais de primeira instância.

E mesmo em casos em que dada a natureza do processo ou o valor da causa não há recurso ordinário, as jurisdições inferiores não estão sujeitas à obrigação de reenvio (<sup>1</sup>)

De qualquer modo, sublinha-se no despacho de sustentação (fls. 417), o tribunal entendeu que se justificava a dispensa de reenvio pela evidência da solução e porque «a questão foi amplamente tratada na jurisprudência dos tribunais superiores daquela jurisdição»

Embora esta seja asserção seja discutível, pelas razões acima adiantadas, e também pelas razões abaixo enunciadas em 4.6 – não se encontrou jurisprudência clara sobre a matéria - o certo é que o Tribunal de primeira instância não estava sujeito à obrigação de reenvio, pelo que não se verifica a arguida nulidade.

4.5 Como último argumento, no que respeita à nulidade da decisão recorrida alega-se oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão.

Para tanto alega a recorrente que a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais definidos no art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA.

Em seu entender a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, concluindo que há nesta parte uma insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

Não se nos afigura que esta argumentação possa obter vencimento.

Em primeiro lugar porque na sentença não se diz expressamente que «os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos».

O que ali se diz é que a não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, antes, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior; fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18-12

Depois porque na sentença se acrescenta que a referida Circular foi emitida pela Administração Fiscal com o intuito de determinar o que sejam ofertas de pequeno valor; sendo que critério legal de oferta de pequeno valor contido naquela circular; é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos parâmetros legais da razoabilidade, e é objectivo por fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5‰).

Não há assim qualquer contradição, pois que o tribunal parte do entendimento que a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade.

Poderá discordar-se deste entendimento, mas não se lhe poderá imputar insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

4.6 Do reenvio prejudicial ao TJCE

*Finalmente alega-se no presente recurso que a Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes.*

*E que o limite de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.*

*Sendo que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.*

*Subsequentemente pede-se o reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma.*

*Suscita-se assim uma questão de interpretação de normas comunitárias, mais concretamente da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em termos que se nos afiguram justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE.*

*Com efeito o artº 234º do Tratado CE impõe aos tribunais supremos dos Estados-membros que recorram ao TJCE sempre que se ponha uma questão de interpretação ou de apreciação de validade de actos emanados das instituições comunitárias, cuja resolução seja necessária ao julgamento da causa.*

*Nos termos do artº 249º do Tratado CE são actos emanados das instituições comunitárias os regulamentos, directivas e decisões, bem como outros actos que possam produzir um efeito de direito.*

*E o Tribunal de Justiça apenas admitiu três excepções à obrigação de reenvio (²):*

- Falta de pertinência da questão suscitada no processo;
- Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;
- Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);

*Ora a questão referida é pertinente já que a respectiva decisão comporta aplicação do direito comunitário, estando em causa a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, mormente dos seus artigos 2º, n.º 1 e 5º, n.º 6 (³), e a conformidade da Circular 19/89 com a mesma.*

*Não existe, por outro lado, interpretação anteriormente fornecida pelo TJCE sobre a questão.*

*Na jurisprudência comunitária apenas se encontrou o Acórdão do Tribunal de Justiça de 27.07.1999, proferido no processo C- 48/97, que tinha por objecto um sistema de promoção das vendas mediante bens entregues em troca de selos, e os conceitos de entrega a título oneroso e de descontos e abatimentos de preços no âmbito da Sexta Directiva, mas não abordava a questão da existência de um limite global sobre o volume de negócios para definição do conceito de ofertas de pequeno valor.*

*Não se verifica, por outro lado, total clareza das normas em causa, nem se pode concluir que a aplicação directa do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável.*

*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 entendemos ser a seguinte:*

*A circular 19/89 de 18 de Dezembro da Administração Fiscal Portuguesa, ao fixar valores e critérios acima dos quais se verifica a incidência de IVA, nomeadamente ao determinar o conceito de ofertas de pequeno valor como sendo aquelas que não ultrapassem unitariamente o valor de 14,96 6 e globalmente o valor de 5% do volume de negócios, é incompatível com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, designadamente como o seu artigo e 5º, n.º 6?*

*a) Nomeadamente porque sujeita as empresas portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias?*

*b) Contrariando um dos objectivos pretendidos pela directiva ou seja «estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de forma uniforme em todos os estados membros»?*

*As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se pronunciando a Recorrente.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

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

*1. A impugnante faz parte do grupo empresarial Trois Suisses International e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.*

*2. No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.*

3. Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5%<sup>(4)</sup> do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.

4. A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5% do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5. A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5%<sup>(5)</sup> do volume de negócios do ano anterior, designadamente no mês de Junho de 2004, no montante total de € 28.702,10.

6. A impugnante deduziu reclamações graciosas, em 14 e 11 de Abril de 2003, respectivamente, as quais não foram objecto de decisão até à dedução da impugnação em 13/10/2003.<sup>(6)</sup>

3 – A primeira questão colocada pela Recorrente é a da nulidade da sentença por «*completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas aplicáveis*».

Esta afirmação contém contradição nos seus próprios termos, pois se a sentença tiver errado na determinação das normas é porque algumas invocou e, por isso, não se pode falar de ausência absoluta de fundamentação de direito.

De qualquer forma, a nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT [que reproduz a fórmula da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC] ocorre quando na decisão não se especificarem os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, com apoio no próprio texto desta disposição, só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação.<sup>(7)</sup>

No caso em apreço, a sentença contém fundamentação jurídica, inclusivamente referência expressa de vários preceitos legais, pelo que não pode falar-se em nulidade por falta de fundamentação de direito.

Improcede, assim, a respectiva arguição.

4 – A segunda questão colocada pela Recorrente é a de omissão de pronúncia sobre a inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 125.º, n.º 1, do CPPT].

Esta nulidade está conexcionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a questão da violação do princípio da legalidade pela Circular n.º 19/89 é apreciada na transcrição que se faz na sentença recorrida do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25-5-2004, processo n.º 1330/03, em que, depois de outras considerações, se conclui expressamente que «*não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária, é ilegal, por violar o princípio da igualdade ao pretender tratar da mesma forma situações objectivamente desiguais, tais como os usos comerciais (...)*» (fls. 319)

Assim, na sentença recorrida, através da remissão que se faz para este acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tomou-se posição sobre a referida questão da compatibilidade da referida Circular com o princípio da legalidade tributária, entendendo-se que ela não interpreta extensivamente normas de incidência tributária.

É certo que se trata de uma abordagem da questão distinta da que é proposta pela Recorrente e não apreciando a questão sob todas as perspectivas possíveis, mas, tendo-se tomado posição sobre a questão, bem ou mal, não há nulidade por omissão de pronúncia.

5 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade outra por omissão de pronúncia quanto às questões do reenvio prejudicial e incorrecta transposição da alínea 6 do art. 5.º da Directiva n.º 77/388/CEE, de 17-5-77.

Nas alegações que apresentou na 1.<sup>a</sup> instância, a Recorrente suscitou a questão da incompatibilidade entre a 6.<sup>a</sup> directiva comunitária e o limite a 5% do volume de negócios imposto na Circular n.º 19/89 (conclusões IX e X dessas alegações, a fls. 303-304).

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que se transcreve na sentença recorrida aborda-se tal questão da compatibilidade com o direito comunitário, entendendo-se que «*como a lei confere à AF a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade, não colhe a afirmação da impugnante de a Circular (...) (é) ilegal pela abusiva desvirtuação de norma comunitária e respectiva transposição legal*».

Assim, não há omissão de pronúncia sobre tal questão.

Por outro lado, adoptando-se este entendimento no sentido da compatibilidade da Circular referida com o direito comunitário e não se manifestando dúvidas sobre ela, ficou naturalmente prejudicada a questão do reenvio, que só se colocaria em caso de dúvida sobre a interpretação do direito comunitário.

Assim, atento o preceituado na parte final do art. 660.º, n.º 1, do CPC, decidida a questão da compatibilidade não havia dever de pronúncia quanto à questão da necessidade de reenvio prejudicial.

6 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, que se consubstanciará em a sentença afirmar que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do C.I.V.A. estão cumpridos e que a limitação efectuada na referida Circular 19/89 também está correcta.

A nulidade de sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando há um vício lógico na sentença, por, em face dos fundamentos invocados a decisão dever ser oposta à que foi adoptada.

Como a própria designação de tal nulidade deixa perceber, o que está em causa é apenas a contradição entre fundamentos a decisão e não a contradição ente fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou a contradição entre duas decisões, por outro.

No caso em apreço, o que a Recorrente invoca é uma contradição *entre fundamentos da decisão*, que não está prevista na lei como geradora de nulidade.

Por isso, não ocorre a invocada nulidade.

7 – A Recorrente suscita a questões de inconstitucionalidade e de compatibilidade da referida Circular 19/89 com o direito comunitário.

A questão da constitucionalidade da Circular é prévia em relação à questão da compatibilidade com o direito comunitário, pois, se se entender que ela não é um acto normativo válido, não se colocarão esses problemas de compatibilidade.

Assim, abordar-se-á, de seguida, a questão da inconstitucionalidade.

8 – A Circular n.º 19/89 da DGCI <sup>(8)</sup>, na parte que interessa para a apreciação do presente recurso jurisdicional, estabelece o seguinte:

**Conceito de “pequeno valor” e de limite máximo a considerar**

3. *Para a conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de actividade, a permissão referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.*

No caso em apreço, o que está em causa é a constitucionalidade da fixação do valor anual de 5% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

O art. 3.º, n.º 3, e alínea f), do C.I.V.A. estabelece o seguinte:

3 - *Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:*

f) *Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular; do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.*

*Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais;*

Esta parte final da alínea f) contém um conceito indeterminado ao fazer referência a «*ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais*».

A referência à conformidade com os usos comerciais aponta no sentido de se ter pretendido que o valor das ofertas relevante para preenchimento do conceito de «*oferta de pequeno valor*» fosse determinado não em função de um valor objectivo, mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

Por outro lado, não havendo qualquer razão para crer (nem sendo alegado nem demonstrado) que em relação a todas as actividades comerciais os usos sejam no sentido de não ser excedido o valor de

5% do volume de negócios do ano anterior não se encontra qualquer suporte no texto daquela alínea f) para a fixação de tal limite.

Aliás, como resulta da matéria de facto, a Impugnante repetidamente vem excedendo o limite referido, mesmo depois de lhe ser imposto o pagamento de IVA na parte excedente, pelo que se indicia que a prática comercial no seu ramo de actividade seja no sentido de efectuar ofertas em valor superior àquele limite, o que, a ser assim, constituirá um «*uso comercial*» a atender.

Por outro lado, nesta matéria, não há qualquer disposição que permita à administração tributária fixar «*limites razoáveis*», ao contrário do que sucede em matéria de IRC, com as taxas de reintegração e amortização (art. 30.º, n.º 2, do CIRC), com repartição de custos para efeitos de determinação do lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes (art. 50.º, n.º 2, do CIRC).<sup>(1)</sup>

Assim, é de concluir que a referida Circular n.º 19/89, no ponto em apreço, é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa da desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redacção vidente, a que correspondem os arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989.

Consequentemente, a liquidação de IVA impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA).

9 – Justificando-se a anulação da liquidação impugnada por vício que impede a renovação do acto, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso jurisdicional.

10 – A Recorrente formulou na petição de impugnação pedido de indemnização «de todos os prejuízos sofridos».

No presente meio processual, apenas é possível condenar no pagamento de juros indemnizatórios, no caso de se apurar existência de erro imputável aos serviços (art. 43.º, n.º 1, da LGT), considerando-se «*também haver erro imputável aos serviços no caso em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*» (n.º 2 do mesmo artigo).

No caso em apreço, o IVA foi autoliquidado, mas a liquidação foi efectuada de acordo com a orientação genérica constante da referida Circular 19/89, pelo que se está perante uma situação que, por interpretação extensiva (se não mesmo meramente declarativa), se enquadra na previsão daquele n.º 2.

Por isso, há lugar ao pagamento de juros desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data em que vier a ser emitida nota de crédito respeitante ao imposto em causa.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar procedente a impugnação;

– anular a liquidação impugnada;

– condenar a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que foi objecto da liquidação anulada, até à data em que vier a ser emitida nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria que se fixa em 15%.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Vide neste sentido João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4.ª edição, pag. 427-428.

<sup>(2)</sup> Vide neste sentido João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª edição, pag. 427-428.

<sup>(3)</sup> Dispõe o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva que: «Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado: 1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;...»

E resulta do artigo 5.º, n.º 6, do mesmo diploma que «É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

<sup>(4)</sup> Na sentença refere-se 5%, mas resulta do contexto que se trata de lapso material, pois quererá dizer-se 5%.

<sup>(5)</sup> Neste ponto há um lapso material idêntico ao indicado relativamente ao ponto anterior.

<sup>(6)</sup> Este ponto da matéria de facto tem lapsos evidentes, pois as reclamações graciosas que se referem não podem reportar-se à autoliquidação em causa nos presentes autos, pois são anteriores ao período a que se reporta o imposto.

Também há lapso na indicação da data da entrada da petição que é de 12-4-2005 e não 13-10-2003.

No entanto, tais lapsos não são objecto do presente recurso jurisdicional e, no caso em apreço, não têm influência na decisão do recurso.

(7) Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 9-3-1989, proferido no recurso n.º 26531, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-94, página 1965;
- de 7-12-1989, proferido no recurso n.º 22854, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-94, página 7016;
- de 29-5-1991, proferido no recurso n.º 24722, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15-9-95, página 3414;
- de 26-9-1991, proferido no recurso n.º 27802, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29-9-95, página 5101;
- de 17-3-1994, proferido no recurso n.º 33329, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 2094;
- de 2-11-1994, proferido no recurso n.º 36039, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18-4-97, página 7588;
- de 18-1-1996, proferido no recurso n.º 34945, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-8-98, página 303;
- de 23-5-1996, proferido no recurso n.º 39216, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23-10-98, página 3957;
- de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 37068, publicado em *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 20, página 18;
- de 21-3-2000, proferido no recurso n.º 41027;
- de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 29760;
- de 14-11-2000, proferido no recurso n.º 46046;
- de 27-6-2001, proferido no recurso n.º 37410.

(8) Disponível em [http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/0F22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/0/circular\\_19\\_de\\_18-12-1989\\_direccao\\_de\\_servicos\\_do\\_iva.pdf](http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/0F22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/0/circular_19_de_18-12-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf)

(9) O Pleno Oficial de Contabilidade também não contém qualquer indicação nesse sentido, nomeadamente relacionada com os «Artigos para ofertas».

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

### Sumário:

- I — *As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor; em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — *É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º 36/07-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, LDA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda., com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Maio de 2002, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

#### «1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Douta Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCP*” (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

V. Inexistindo, na “*lei do POC*”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “*serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF*”;

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC**;

XV. Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT**,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violou o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP**;

**3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular nº19/89, de 18-12.*”

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, **nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula**;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. **Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP**;

**4. Pela revogação da Sentença Recorrida**

XXX. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de

18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXI. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIV. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXV. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVI. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXVIII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XXXIX. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XL. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLI. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLIII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

XLIV. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

XLV. E pela anulação da liquidação impugnada;

XLVI. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

XLVII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

XLVIII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

XLIX. E, como tal, que constitua o único fundamente de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução



se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.º 684.º, n.º 3 CPC/art.º 2.º, alínea e) CPPT).

As **conclusões XXX) e XXXIV)** das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

É irrelevante a circunstância de a administração tributária fundamentar o indeferimento da reclamação graciosa no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro), na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º nº3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06).

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.º 18.º, n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.º 16.º, n.º 2 CPPP).

#### **Conclusão:**

**O STA – Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso**, sendo competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário.».

Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Douta Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Douta Sentença recorrida que “No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”;

Acrescenta, ainda, a Douta Sentença recorrida que “para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”

E, mais, conclui “que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”.

Acresce, ainda, que a Douta Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, “por analisar exaustivamente a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério administrativo”.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: “É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas

*feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior; montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Doutra Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Doutra Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Doutra Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doutra Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Douro Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.”*

*“No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”*

Ora, como muito bem delimitado na Doutra Sentença recorrida, *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Doutra Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Maio de 2002, em causa nos presentes autos, computou no montante de € 29.155,70;

E) Em 12-12-2002, a impugnante deduziu reclamação graciosa da autoliquidação identificada em D), que foi indeferida.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria Central do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa em 30-9-2002.

**III – 1.-** Vem suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP a competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para apreciar o presente recurso, por este, em seu entender, não versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo, por isso, para o efeito competente o TCAS.

Alega, para tanto, que as conclusões XXX e XXXIV enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença recorrida: - as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» pressupõe, na opinião do Exmo. PGA, um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere, sendo irrelevante a circunstância de a administração tributária fundamentar o indeferimento da reclamação graciosa no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior, critério fixado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, pelo que, neste contexto, o recurso não teria, assim, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Com efeito, nas aludidas conclusões a recorrente afirma que «*A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo, com a lei vigente;*» e que «*..., o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;*».

Aceita a recorrente que alega, na verdade, que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere, mas tal afirmação está também contida na sentença recorrida quando nela se conclui que «*... a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.*».

E, assim sendo, a recorrente não está a invocar nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dá-lo como tal.

A esse respeito, a recorrente não aponta, pois, à sentença recorrida qualquer erro na apreciação dos factos ou sequer a contradiz nem exige a este Tribunal que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Aliás, a única questão que está em apreço nos presentes autos, quer para a sentença recorrida, quer para a própria recorrente, é apenas a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério consubstanciado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, e não a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais e se são ou não de pequeno valor.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

**2.-** Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

**3.-** Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

**4.-** Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos a seguir.

**5.-** Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejam os. Estabelece o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”.

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

**6.-** A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino* (vencido, conforme declaração junta).

#### Voto de vencido

A recorrente, na alegação do presente recurso, nomeadamente nas conclusões XXX e XXXIV, diz que «*o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela*».

A sentença recorrida, sem qualquer justificação, diz que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».

Mas não faz julgamento da matéria de facto alegada no recurso, mormente nada assenta acerca de *quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto*; nada assenta quanto ao *montante das “ofertas” efectuadas*; como nada assenta no que respeita ao *demais circunstancialismo justificativo mormente do montante unitário e total das “ofertas” efectuadas*.

Afigura-se, assim, haver necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso.

Pelo que será prematuro concluir pela ilegalidade da liquidação (baseada na ilegalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, procura interpretar a lei aplicável ao caso).

Estou deste modo a dizer do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso – conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente).

**Acórdão de 26 de Abril de 2007.****Assunto:**

*Correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal. artigo 84º do Código de Processo Tributário, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº47/95, de 10 de Março.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do n.º 4 do artigo 84º do Código de Processo Tributário, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, não há lugar a reclamação da decisão que fixe a matéria colectável com fundamento na sua errónea quantificação, efectuada pela comissão de revisão, quando a administração tributária recorra a “correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal”.*
- II — Tais correcções são as chamadas “correcções técnicas”, de qualificação, imperativamente fixadas na lei.*

Processo n.º 37/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Minital - Sociedade de Fomento de Aplicações Informáticas, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 Lisboa que julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida por Minitel – Sociedade de Fomento de Aplicações Informáticas, Lda, contra o indeferimento expresso da reclamação graciosa que apresentara contra a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1991, no valor de Esc. 1.403.571\$00.

Fundamentou-se a decisão em que as correcções efectuadas pelos serviços de finanças implicaram “valorações fáctico-jurídicas, subsunção de realidades fácticas a normas jurídicas, o que implica necessariamente uma actividade interpretativa”, pelo que “não se aplica o n.º 4 do artigo 84º do Código de Processo Tributário, cabendo reclamação necessária (condição de impugnação judicial) para a comissão de revisão, nos termos dos n.ºs 1 e 2 deste preceito” e “não tendo a impugnante sido notificada para exercer este direito, a decorrente liquidação efectuada está eivada de vício de forma por preterição de formalidade essencial”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.º - A sentença ora recorrida refere que as correcções em análise implicam valorações fáctico-jurídicas, subsunção de realidades fácticas a normas jurídicas, o que implica necessariamente uma actividade interpretativa.

Não se aplica o n.º 4 do artº 84º do CPT, cabendo reclamação necessária para a Comissão de Revisão nos termos dos n.ºs 1 e 2 deste preceito.

É patente que estas correcções não se reconduzem a meras operações aritméticas, no sentido de meras manipulações numéricas (atente-se que aritmética deriva do latim “arithmética” e do grego arithmetiké, significando ciência dos números, das suas propriedades e combinações).

2.º - No caso “sub judice” pensamos estar perante um enleio de conceitos que, a nosso ver se revelam de extrema importância para a decisão ora recorrida.

3.º - A regra da avaliação à contabilidade dos contribuintes é a avaliação directa ou seja correcções técnicas ou meramente aritméticas, tendo como subsidiária a avaliação indirecta nos termos do artº 81º LGT.

4.º - Para que haja avaliação indirecta ou correcções com recurso à aplicação de métodos indirectos é necessário que estejam previstos todos os requisitos previstos nos arts.º 71º a 81º e 84º do CPT (redacção ao tempo), agora artº 87º e sgs da LGT.

5.º - Das correcções efectuadas com recurso a métodos indirectos resulta a fixação de matéria tributável, apurada por indícios ou presunções e outros elementos de que a Administração Tributária disponha, dada a impossibilidade da sua comprovação e quantificação directa e exacta ou, quando é detectado através da avaliação directa que a referida matéria tributável se afasta, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica.

6.º - Assim, é patente que só há fixação de matéria tributável, quando esta não existe ou se encontra eivada de erros e irregularidades, e por isso apurada através da aplicação de métodos indirectos, conforme refere Lima Guerreiro em Notas ao artº 91º da LGT (anotada) pag. 382 edição de 2001,

“O presente preceito regulamenta o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos...”.

7.º - As correcções técnicas ou meramente aritméticas não fixam matéria tributável, apenas a corrigem, pelo que não há lugar a reclamação para a Comissão de Revisão nos termos do n.º 1 artº 84º CPT.

8.º - Como resulta do elenco factual alegado pela impugnante, as correcções efectuadas pelos serviços da Inspecção tributária, resumiram-se pura e simplesmente a correcções técnicas ou meramente aritméticas, ou seja, erros de contabilização da impugnante, previstas no n.º 4 do art.º 84 do CPT.

9.º - Segundo Alfredo José de Sousa e José Silva Paixão em CPT nota 9 ao artº 84º, pag. 177, 3.º edição, “Não estão sujeitas ao regime desta reclamação graciosa as decisões da DGCI, que consistam em “correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal nem as que possam ser objecto, de acordo com as leis tributárias, de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação”.

10.º - Ainda por Acórdão do STA, Proc. 01020/02 de 16-10-2002 “... inaplicável é à situação vertente o n.º 1 do convocado artº 84º, atento o estatuído no seu nº4, onde se afasta a possibilidade de reclamação graciosa de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável já previstas no artº 132 do CIRC e 112.º do CIRC. As pertinentes decisões ou são objecto de recurso hierárquico ou são apreciadas na impugnação judicial da correspondente liquidação.”

11º - Podemos então concluir, com o devido respeito, que na sentença ora recorrida não foram correctamente observados os critérios de avaliação/correcção levados a efeito pelos serviços da Inspecção Tributária e por consequência uma errada interpretação do artº 84 do CPT.

Por sua vez, contra-alegou a recorrida:

1) Vem o Ilustre Representante da Fazenda Pública (adiante IRFP), reprovar a dita sentença recorrida, que não existiu fixação da matéria tributável por não terem sido utilizados métodos indirectos e que a Administração Fiscal efectuou correcções meramente aritméticas.

2) Decorrente da posição assumida pelo IRFP, vem o mesmo concluir pela aplicação, in casu, do artigo 84º n.º 4 do CPT com a redacção dada pelo DL n.º 47/95, de 10 de Março.

3) Contudo, da sentença Recorrida, mormente perante os factos dados como provados, não pode retirar-se que apenas foram efectuadas correcções aritméticas.

4) Parece à Recorrida que o IRFP pretende fazer crer que não existiu fixação da matéria tributária por ausência de utilização de métodos indiciários.

5) O IRFP vem defender que apenas quando são utilizados métodos indiciários é que estamos perante uma fixação da matéria tributável e, em consequência, somente nesse caso se poderia aplicar o artigo 84º n.º 1 do CPT, sendo, nesse caso, obrigatória a reclamação para a Comissão de Revisão.

6) Faz ainda uma abordagem sobre métodos directos e indirectos de avaliação, concluindo - parece-nos - que apenas no caso de existir avaliação indirecta se pode considerar que houve fixação de matéria colectável.

7) Em primeiro lugar há que atender à redacção do artigo 84º n.º 1 à data dos factos: “Da decisão que fixe a matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação cabe reclamação dirigida à comissão de revisão”.

8) O DL 47/95, de 10 de Março, veio alterar a redacção deste artigo, deixando o mesmo de se aplicar exclusivamente aos casos em que eram utilizados métodos indiciários, pelo que a errónea quantificação por métodos indiciários deixou de ser o único fundamento desta reclamação;

9) Entendeu o legislador que, quando houvesse lugar à fixação da matéria tributável pela Administração Fiscal, fosse qual fosse o método utilizado - avaliação directa ou indirecta - sempre se impunha a reclamação da respectiva decisão como condição para permitir a impugnação da subsequente liquidação com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável.

10) Conforme exposto no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 1056/03, datado de 29/06/2004: “Pretendeu assim criar-se um mecanismo de revisão da matéria tributável, atribuindo à comissão (...) competências para decidir as divergências entre a Administração Tributária e os contribuintes no que respeita à quantificação da matéria tributável, sempre com o intuito de obter um acordo entre ambos e assim evitar que os contribuintes recorram à via contenciosa quando discordem da Administração Tributária a propósito da quantificação”.

11) Retira-se então que fossem ou não utilizados métodos indiciários para apurar a matéria colectável, seria sempre necessária a reclamação para a comissão de revisão e ao ser vedada a possibilidade de recurso à comissão de revisão, foi negada ao Contribuinte a oportunidade de resolução da questão por via não contenciosa.

12) Em face do exposto, carece de fundamento o argumento da Administração Fiscal no que concerne à não aplicação do n.º 1 do artigo 84º do CPT, pois a fixação da matéria tributável foi efectuada, mesmo que por meio de avaliação directa.

13) A Administração Fiscal pode até não ter utilizado métodos indiciários nas correcções que efectuou mas efectivamente fixou matéria tributável, inclusive liquidou imposto adicional por ter apurado matéria colectável superior.

14) A Administração Fiscal ancora ainda a sua argumentação no facto de considerar que apenas foram efectuadas correcções aritméticas, pelo que, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 84º do CPT seria dispensável a reclamação para a Comissão de Revisão.

15) Da matéria dada como provada na douda sentença recorrida, percebe-se que houve um aumento das reintegrações e uma errada contabilização das amortizações de imobilizado.

16) Em primeiro lugar, há que relevar que, para não ferir a competência material deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo, não deve existir nesta instância uma discussão sobre matéria factual - Cfr. artigo 280º do CPPT - pelo que a Recorrida irá cingir a sua defesa à matéria não factual.

17) Depreende a Recorrente que deve ser interpretado como correcções aritméticas as meras correcções no cômputo (sommas, subtracções, multiplicações ou divisões) do imposto.

18) No caso em apreço, e de acordo com a matéria de facto dada como provada, existiu um erro de classificação Contabilística que nada tem a ver com erros no cálculo do imposto - ou dos elementos (custos, despesas, etc.) que relevam para tal cálculo - mas antes com a aplicação das normas contabilísticas, não estando em causa meras manipulações numéricas ou combinações numéricas.

19) Nestes termos, carece a Administração Fiscal, também neste ponto, de razão, pelo que não é aplicável ao caso em apreço o disposto no n.º 4 do artigo 84º do CPT.

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso improceder e, em consequência, manter-se a decisão recorrida.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que “não estamos perante correcções meramente aritméticas dos valores constantes das declarações do contribuinte, com base em análise das mesmas, mas sim perante correcções resultantes de procedimentos de inspecção à contabilidade do sujeito passivo”, sendo que a excepção constante do n.º 4 do artigo 84º do Código de Processo Tributário teve “em vista as correcções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações do contribuinte com reflexos na determinação do lucro tributável, já previstas no artigo 112º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e no artigo 132º do Código do IRS” – cfr. Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário – comentado e anotado, 4.ª edição, p. 179.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. Na análise efectuada pelos serviços de inspecção tributária à declaração de rendimento modelo 22 do exercício de 1991 da impugnante foram efectuados acréscimos ao lucro tributável com base nas seguintes correcções:

a) Acréscimo do IRC nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 41º do CIRC - 657.624\$00

b) 40% do aumento das reintegrações resultante da reavaliação de imobilizado efectuado no ano de 1990 ao abrigo do DL 49/91, nos termos do artº 11º do DL 442-b/88, de 30/11 - 68.000\$00.

c) Contabilização da nota de lançamento n.º 70/120 96 a título de amortizações por crédito da conta 272 Acréscimos e Diferimentos de Custos que não transmite qualquer amortização praticada sobre elementos do activo imobilizado afecto à actividade do sujeito passivo por não constar dos mapas de amortizações e reintegrações, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artº 23º do CIRC - 1.210.387\$00 (fls. 71 e 72 da reclamação graciosa apensa).

2. Em consequência destas correcções foi efectuada a liquidação adicional n.º 8310017263, no montante de 1.403.571\$00 com data limite de pagamento em 11/11/96 (fls. 15 da reclamação graciosa apensa).

3. Em 14/2/97 apresentou reclamação graciosa, a qual foi indeferida por intempestiva, por despacho de 21/1/2002, notificada à impugnante em 16/4/2002 (fls. 82 a 86 da reclamação apensa).

4. Em 23/4/2002 apresentou a impugnação (fls. 3).

Vejamos, pois:

Nos termos do artigo 97º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95 de 10 de Março, “o prazo de reclamação graciosa será de um ano se o fundamento consistir na preterição de formalidades essenciais”.

Ora, a reclamante deduziu a reclamação em 14 de Fevereiro de 1997, menos de um ano depois da notificação da liquidação, alegando não ter sido notificada da decisão que fixou a matéria colectável com fundamento na sua errónea quantificação, o que, face ao teor do artigo 84º, n.ºs 2 e 3 do mesmo código, será susceptível de configurar preterição de formalidade essencial.

Na verdade, para efeitos de tempestividade da reclamação, apenas há que verificar, face ao alegado, da mera verosimilhança, o *fumus boni juris*, de o fundamento invocado ser abstractamente idóneo ao preenchimento do conceito de “preterição de formalidade essencial”.

A sua verificação efectiva já não é matéria de prazo mas antes de violação de lei, concretizada na ilegalidade invocada; em suma, de mérito propriamente dito.



Deste modo, aquela reclamação foi tempestivamente deduzida.

E, assim sendo, a questão dos autos é a de saber se as correcções efectuadas à matéria tributável da impugnante se integram, ou não, no conceito de “correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal”, para o efeito previsto no dito artigo 84º do Código de Processo Tributário que, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, estatuiu o seguinte:

“1. Da decisão que fixe a matéria tributável, com fundamento na sua errónea quantificação, cabe reclamação dirigida à comissão de revisão.

2. A reclamação, devidamente fundamentada, será apresentada, nos 30 dias posteriores à notificação da decisão referida no número anterior, na repartição de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte ou facultativamente, perante o serviço da administração fiscal que tiver praticado o facto, se for diferente.

3. A reclamação prevista neste artigo é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável.

4. O disposto na presente secção não abrange as correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal nem as que possam ser objecto, de acordo com as leis tributárias, de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação.”

Como é sabido, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas é, em princípio, autoliquidado pelos contribuintes na declaração periódica anual que estes apresentam à administração tributária, sendo apenas liquidado por esta nos casos em que não seja entregue a declaração ou se mostre necessário efectuar-se liquidação adicional – cfr. artigo 82º do Código do IRC.

Consequentemente, só nesta segunda hipótese pode o contribuinte discordar da quantificação da matéria colectável fixada já que, na primeira, é ele quem a identifica.

Aquele Decreto-Lei n.º 47/95 veio alargar o âmbito do n.º 1 do artigo 84º do CPT pois, na redacção inicial, apenas cabia reclamação da decisão que fixasse a matéria tributável com fundamento na sua errónea quantificação por métodos indiciários.

E, nos preditos termos, na redacção em vigor no momento das correcções, se, devido a errónea quantificação, independentemente do método utilizado pela administração tributária, o contribuinte não concordasse com a fixação da matéria colectável, teria que reclamar para a comissão de revisão, sob pena de – n.º 3 do artigo 84º – não poder recorrer à via judicial.

Trata-se, pois, de uma reclamação necessária.

Esta alteração do regime de revisão da matéria tributável é justificada no preâmbulo do Decreto-Lei com o facto de o legislador ter tido “o propósito de fazer do Código de Processo Tributário um instrumento de harmonização das normas de natureza processual dispersas pelos outros códigos e leis tributárias, sem prejuízo da subsistência de disposições especiais nos casos em que se mostrem indispensáveis. Assim, sempre que a matéria processual, pela sua natureza, for comum aos vários impostos e demais prestações tributárias, a sua disciplina deve ser chamada ao Código de Processo Tributário, que assegurará a necessária uniformização e simplificação do sistema de garantias dos contribuintes”.

Ora, assim sendo, os artigos 84º, 85º, 86º e 136º do CPT revogaram tacitamente os artigos 68º e 69º do CIRS e o artigo 54º do CIRC e, “deste modo, as decisões da DGCI que fixam ou alteram o quantitativo da matéria colectável, utilizando qualquer dos métodos legais, devem ser objecto de reclamação graciosa” nos termos do CPT, sendo esta “sempre condição da impugnação judicial da subsequente liquidação, ‘com base em erro na quantificação da matéria colectável’”, prevista no artigo 136º do mesmo diploma – cfr. Alfredo de Sousa e José Paixão, Código de Processo Tributário comentado e anotado, 3.ª edição, nota 7 ao artigo 84º.

Todavia, o n.º 4 do mesmo artigo afasta a obrigatoriedade de tal reclamação necessária em dois casos: quando a matéria colectável seja fixada por recurso a correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal; e quando a lei permita que da decisão que fixe a matéria tributável seja interposto recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação.

Pretendeu o legislador que, quando o imposto não fosse autoliquidado e o contribuinte considerasse erroneamente quantificada a matéria tributável, obtivesse, por via graciosa, antes de recorrer à via contenciosa, uma apreciação da sua fixação: através de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação, quando previsto na lei (cfr. artigos 112º do CIRC e 132º do CIRS), ou, nos restantes casos, através da dita reclamação necessária para a comissão de revisão (cfr. artigos 84º, n.º 1, e 91º, n.º 2, do CPT).

Tal apreciação graciosa da decisão que fixe a matéria colectável é, porém, dispensada quando a administração tributária recorra a “correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal”.

Ora, como é sabido, a matéria colectável pode ser fixada através de três tipos de correcção.

Na correcção aritmética, a matéria colectável é identificada pelo contribuinte na declaração periódica anual, pelo que a administração não precisa de se socorrer de qualquer método de avaliação – directo ou indirecto - para determinar o imposto devido: a administração tributária limita-se a corrigir erros de cálculo das declarações-liquidações, com o objectivo de garantir a exactidão das autoliquidações.

Trata-se, pois, do resultado da normal função de controlo que a administração tributária realiza quando recebe as declarações do contribuinte e verifica a existência de erros de cálculo.

O mesmo acontece, aliás, no caso de um acto administrativo expressar a vontade do órgão administrativo com erros de cálculo ou materiais manifestos. Neste caso, nos termos do artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo, o acto pode ser rectificado, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto, oficiosamente (ou a pedido dos interessados) e com efeitos retroactivos.

Trata-se, pois, de uma correcção oficiosa que nem careceria de previsão legal expressa.

Distintas desta são as correcções técnicas que a administração tributária faz à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, isto é, quando visa determinar o valor real dos rendimentos sujeitos a tributação sem recorrer a indícios ou presunções, mas à contabilidade do contribuinte.

É o que sucede com a qualificação de encargos como não dedutíveis para efeitos fiscais (cfr. artigo 41º, n.º 1, do CIRC e ponto 1, alínea a), do probatório) ou de reintegrações e amortizações como custos ou perdas (cfr. artigo 23º, alínea g), do CIRS e ponto 1, alíneas b) e c) do probatório).

Estas correcções são também quantitativas, ainda que simultaneamente qualitativas: quantitativas porque alteram a matéria colectável, qualitativas porque esta alteração é mera consequência da diferente qualificação jurídica dada aos elementos que o contribuinte apresentou.

Por fim, as correcções podem ter ainda outra natureza, a de correcções quantitativas a se, o que acontece quando a administração tributária se socorre de métodos indirectos, alterando a matéria colectável com recurso a indícios, presunções ou outros elementos de que disponha.

Ora, o artigo 84º, n.º 4, do CPT, afasta do regime de reclamação necessária as “correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal”, conceito que integra as correcções que não se limitam a garantir a exactidão, tout court, das liquidações (que não vem expressamente prevista na lei por, até, desnecessário, nos preditos termos, e, portanto, não resulta do dito imperativo legal), antes dimanam da previsão, nas leis tributárias, de métodos directos de fixação da matéria tributável – as ditas correcções técnicas.

É tal situação que justamente tem em vista o inciso normativo “por imperativo legal”.

Trata-se, pois, de correcções que normativamente se impõem à Administração e aos contribuintes de modo estritamente vinculado (ainda que através do preenchimento de conceitos indeterminados), como nomeadamente, acontece com a qualificação de custos - artigo 23º do CIRC - ou com a matéria das amortizações e reintegrações.

Se o contribuinte errou no preenchimento da respectiva declaração – e consequente autoliquidação – a Administração corrige tecnicamente tais erros.

Não se trata, pois, de mais do que pura aplicação de técnica jurídico-tributária.

Cfr. Lemos Pereira e Cardoso Mota, Teoria e técnica dos impostos.

Se aquele n.º 4 do artigo 84º tivesse em vista meros erros de cálculo ou materiais nos preditos termos, seria pouco menos que inútil, pois eles têm que ser, logo naturalmente, corrigidos como parece óbvio.

A lei referir-se-ia então a “meras correcções aritméticas” sem mais.

A referência acrescentante ao “imperativo legal” só pode, pois, querer significar que a correcção há-de ser imposta por norma legal expressa com o conteúdo acima referido.

Pelo que, por força do elemento literal de interpretação, as correcções técnicas são, logo directamente, impugnadas por via contenciosa.

À mesma conclusão se chega por via do elemento racional.

A ratio da reclamação necessária da decisão que fixa a matéria colectável prende-se com a subjectividade inerente ao acto de avaliação: quis o legislador que uma comissão de revisão, composta pelo director distrital de finanças e dois vogais, um nomeado pelo contribuinte e outro pela Fazenda Pública, que se podem fazer acompanhar, nos casos mais complexos, de peritos, se pronunciasse sobre a decisão que fixou a matéria tributável, numa perspectiva puramente quantitativa, que não estritamente jurídica.

Sendo certo que nem nos casos de correcção meramente aritmética nem nos de correcção técnica tal actividade é necessária pois, nuns, trata-se apenas de rectificar erros de cálculo manifestos e, noutros, cura-se de determinar o rendimento sujeito a tributação sem recorrer a indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha mas à contabilidade do contribuinte.

Por outro lado, estes dois tipos de correcções constituem actos em matéria tributária em sentido estrito, pelo que apenas podem ser impugnadas judicialmente em sede da impugnação da consequente liquidação, não sendo exigível qualquer impugnação administrativa – cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 3.ª edição, p. 382.

Pelo que as correcções técnicas efectuadas à matéria tributável da impugnante através da análise da sua contabilidade são que são as “correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal” previstas no artigo 84º, n.º 4, do CPT.

Assim, não havia lugar, nos autos, à predita reclamação necessária, devendo tais correcções, se ilegais, ser postas em causa, de acordo com o princípio da impugnação unitária, na reclamação graciosa e/ou em impugnação judicial da subsequente liquidação, como aliás aconteceu.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se a baixa dos autos à instância, devendo o tribunal a quo conhecer da restante matéria impugnada.

Custas, neste Supremo Tribunal Administrativo, pela recorrida que contra-alegou, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Incompatibilidade com o direito comunitário. Erro dos serviços. Juros indemnizatórios*

- I — A liquidação de emolumentos notariais, relativa à celebração de uma escritura de alteração do pacto social de uma sociedade anónima, efectuada com base na aplicação da taxa indicada no artº 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, em função do valor do acto, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos arts. 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69.*
- II — Como tal, não estando a possibilidade de liquidação de tais emolumentos prevista neste artº 12.º, ela é ilegal, por violação daquele artº 10º.*
- III — Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo artº 43.º da L.G.T., havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*
- IV — Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.*

Processo n.º 39/07-30.

Recorrente: Galp Serviços – Serviços e Consultadoria de Apoio à Gestão Empresarial, S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – GALP SERVIÇOS – SERVIÇOS E CONSULTADORIA DE APOIO À GESTÃO EMPRESARIAL, S.A. impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa uma liquidação de emolumentos notariais, relativa a uma escritura de alteração de pacto social.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a Impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que veio a declarar-se hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento, na sequência do que o processo foi remetido a este Supremo Tribunal Administrativo.

A Impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O tributo impugnado foi liquidado a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado, devidos pela alteração parcial do contrato social da sociedade recorrente, tendo o montante do tributo sido apurado através da aplicação do artº 5º da “Tabela de Emolumentos de Notariado”, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 1007-A/98, de 2 de Dezembro e pela Portaria n.º 684/99, de 24 de Agosto.

2. O valor sobre o qual é liquidado o acréscimo de emolumentos é, no caso da alteração do pacto social, seja ela qual for, o valor do capital social.

3. Na douta sentença recorrida entendeu o Meritíssimo Juiz a quo, não ser de aplicar ao caso sub iudice a Directiva Comunitária 69/335/CEE, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reu-

niões de capitais, por entender que a alteração parcial do contrato social de uma sociedade de capitais, não estando expressamente prevista no artº 4º da Directiva, implica a não aplicação desta.

4. Sucede que a directiva em causa, tendo por escopo a salvaguarda do capital das sociedades, não pode admitir nem admite qualquer forma de tributação que se afira em função daquele mesmo capital, sendo exactamente isso que sucede no caso dos autos pois que os emolumentos devidos pela alteração do contrato são aferidos e apurados a partir do valor do capital social.

5. Não existe assim qualquer diferença entre a situação dos autos e uma qualquer outra em que ocorra uma alteração do contrato por força de um aumento de capital.

6. Estriba-se ainda a sentença recorrida em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo citando para o efeito dois acórdãos da 2.ª Secção daquele Tribunal: um datado de 11/12/2002, tirado no recurso n.º 1058/02 e outro, datado de 15/01/2003, tirado no recurso n.º 1549/02.

7. Relativamente ao primeiro desses dois arestos, tendo sido produzido a partir de uma situação factual que não tem qualquer paralelo com o caso dos autos – liquidações de emolumentos notariais e de registo cobrados na transmissão de imóveis e, portanto, liquidados a partir de valores da transacção e não com base no valor do capital social de qualquer sociedade – não permite qualquer extrapolação para o presente processo.

8. Já quanto ao douto Ac. do STA 2.ª Secção, de 15/01/2003, Rec 1549/02, respeitando embora a uma operação de redução de capital e tendo, nessa medida, por base emolumentos notariais e de registo apurados com base no valor do capital social, importa desde já deixar bem claro que o mesmo assenta numa base de argumentação que, para além de violadora do direito comunitário, é em si mesma, contraditória e errónea.

9. Nesse acórdão estavam em causa emolumentos notariais e registrais, relativos à celebração de uma escritura de redução do capital social da impugnante e respectiva inscrição no Registo Comercial, tendo o STA começado por referir que o artº 4º da Directiva sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, nomeadamente, o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, e que o artº 10º proíbe a cobrança, com respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, de qualquer imposição, seja sob que forma for em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita, em consequência de sua forma jurídica.

10. Prosseguiu o STA sustentado que o artº 12º n.º 1 alínea e) da Directiva permite, em derrogação do referido, a cobrança de “direitos com carácter remuneratório”, concluindo que a redução do capital social não está abrangida pela referida proibição – mas apenas o seu aumento – quanto aos emolumentos notariais, e daí não haver nesse caso violação do direito comunitário atento o facto de os emolumentos em causa não serem impostos mas sim taxas.

11. Em seguida expõe o STA o actual entendimento da jurisprudência nacional sobre o conceito de taxas e conclui que tendo o Tribunal Constitucional considerado taxas os emolumentos notariais não resulta violado o artigo 10.º alínea c da Directiva na medida em que considera, sem mais, as taxas como sendo direitos de carácter remuneratório, e que assim sendo, se aplica a derrogação prevista no artigo 12.º da mesma Directiva.

12. Ora, como resulta claro da jurisprudência nacional (TC) e comunitária (TJCE) o conceito de taxa acolhido entre nós não coincide, nem de perto, nem de longe, com os direitos remuneratórios. Para um tributo ser considerado como uma taxa, o TC não atende exclusivamente ao princípio da cobertura dos custos, sendo certo que para que se esteja perante um direito remuneratório, tal como é definido pelo direito comunitário, o TJCE exige que se esteja perante um tributo que vise remunerar apenas as retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado.

13. Prossegue contraditoriamente o STA, desta feita, relativamente aos emolumentos de registo comercial referindo que o artº 10º alínea c) da Directiva proíbe a cobrança de «qualquer imposição» relativamente aos emolumentos do registo comercial, e acrescenta, evocando jurisprudência uniforme do TJCE, que os emolumentos – de registo – em causa não têm carácter remuneratório para os efeitos do referido normativo, e que, por isso, eram devidos os emolumentos notariais mas não os registrais.

14. Em suma, para aferir se os emolumentos notariais constituem direitos remuneratórios, o STA estribou-se na dicotomia taxa/imposto, que tanta tinta tem feito correr na jurisprudência nacional, e assumiu, em manifesto erro, que o conceito de taxa coincide com o conceito de direito remuneratório.

15. Já para aferir se os emolumentos de registo da mesma operação constituem direitos remuneratórios o STA – desta feita bem – assentou a sua apreciação no conceito de direitos remuneratórios.

16. Ora, nada na argumentação do STA faz sentido e, por isso mesmo nada na douda sentença recorrida faz sentido.

17. A “Tabela de Emolumentos de Notariado” em que assentou a liquidação impugnada contraria o direito comunitário, e concretamente a Directiva 69/335/CEE (de 17 de Julho de 1969), com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 74/553/CE de 7 de Novembro de 1974 e pela Directiva 85/303/CE de 10 de Junho de 1985 <sup>(1)</sup>, relativa aos impostos indirectos sobre reuniões de capitais.

18. Esta Directiva, como aliás ressalta do respectivo preâmbulo, visa promover a liberdade de circulação de capitais, considerada essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno, sendo certo que “A concepção de um mercado comum com as características de um mercado interno pressupõe que a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade, só pode ocorrer uma única vez...”

19. Na douda sentença recorrida, o Exmo. Senhor Juiz de Direito julgou improcedente a impugnação, como se disse, por considerar que esta Directiva não se aplicaria ao caso sub iudice

20. Porém, e como se referiu também já, o âmbito material da Directiva vai além dos casos previstos no seu artº 4.º, o que desde logo ressalta da alínea c) do artº 10º da citada Directiva que estatui que, além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades... qualquer imposição, seja sobre que forma for. c) “Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.”

21. Importa, assim deixar bem claro que o TJCE entendeu já que os emolumentos notariais – maxime o acréscimo de emolumentos – são considerados imposição para efeitos da Directiva, sendo a esse respeito de grande clareza os douts Acórdãos de 29 de Setembro de 1999 (sexta secção) tirado no Processo C-56/98 e 21 de Setembro 2000 (Quarta secção) tirado no Processo C-19/99.

22. No Acórdão de 29 de Setembro de 1999, o TJCE entendeu que os emolumentos notariais cabem na concepção de imposição do artº 10º da citada Directiva: “Tendo em conta os objectivos prosseguidos pela directiva, designadamente a supressão dos impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, devem ser qualificados como imposição, na acepção da directiva, emolumentos notariais cobrados por uma operação abrangida pela directiva, por funcionários públicos, e que revertem parcialmente a favor do Estado para cobrir despesas públicas.”

23. No mesmo Acórdão, quanto ao artº 10º alínea c) da Directiva, o TJCE vem defender que a proibição aqui prevista faz sentido já que, devido à sua forma jurídica, poderá a sociedade estar obrigada a formalidades (tal como registar ou formalizar acto através de escritura pública) que são essenciais à sua actividade e por isso não deverá recair sobre estes actos nenhuma cobrança de imposição.

24. Por seu turno, o Acórdão de 21 de Setembro de 2000, no mesmo sentido do anterior, admite com inquestionável clareza que o artigo 10º alínea c) da Directiva, se aplica a casos como o dos autos: “...deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sob a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de modificação de pacto social de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade. Com efeito, a não ser assim, os Estados-membros, embora abstendo-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos Estatutos de uma sociedade de capitais. O objectivo prosseguido pela directiva poderia desse modo ser frustrado”

25. Aliás, as conclusões dos dois Acórdãos citados são unânimes: “Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública (...) de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artº 10º alínea c), da Directiva.

26. Assente que os emolumentos notariais são em si mesmos uma imposição para efeitos da directiva – o que não prejudica nem atinge a sua qualificação como taxa à luz dos conceitos da jurisprudência nacional – importa ainda deixar claro que não tem lugar no caso dos autos a aplicação da norma derogatória do artigo 10.º prevista na alínea e) do artigo 12.º da citada Directiva 69/335, referente aos direitos com carácter remuneratório, referindo a esse propósito o TJCE que “...a distinção entre as imposições proibidas pelo artº 10º da directiva e os direitos com carácter remuneratório implica que estes últimos abrangem apenas as retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado.”

27. Decorre do exposto que não foram tidos em conta os parâmetros indicados pelo Tribunal de Justiça para a cobrança dos chamados direitos remuneratórios, já que não se tem em conta somente o custo do serviço, pelo que não se está no caso em apreço perante uma derrogação ao artº 10º da Directiva mas sim perante uma oneração abusiva do capital social da sociedade, proibida pelo artº 10º alínea c) da Directiva 69/335/CEE.

28. Quanto ao efeito directo do artº 10º da directiva, o Tribunal de Justiça foi também unânime nas conclusões dos Acórdãos supra citados: “O artº 10º da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.”

29. Em suma, é por demais evidente que a douda sentença recorrida tem que ser revogada e substituída por um acórdão que julgue a impugnação totalmente procedente.

30. Por último, com vista a uma correcta interpretação do regime dos emolumentos notariais, previsto na “Tabela de Emolumentos de Notariado” aprovado pela Portaria n.º 99/98, de 25 de Novembro, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 1007-A/98, de 2 de Dezembro e pela Portaria

n.º 684/99, de 24 de Agosto, à luz do Direito Comunitário, sugere a recorrente o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias com vista a apurar se no caso dos autos há ou não violação do direito comunitário.

Nestes termos e nos demais de direito deve o presente recurso ser julgado inteiramente procedente, revogando-se a douda sentença recorrida, e substituindo-se a mesma por mais doudo acórdão que declare nula a liquidação das taxas impugnadas e ordene a restituição da importância indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios contados à taxa legal desde a data do pagamento indevido até integral restituição.

Mais se requer a V. Exa. se digne suscitar no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias a questão prévia formulada, a fim de esclarecer e de se dissiparem dúvidas quanto à aplicação ao caso em apreço da Directiva 69/335/CEE, sobretudo os seus arts. 10.º, e 12.º ao caso em apreço.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1 – Em causa, no presente recurso está a conformidade dos emolumentos notariais com a directiva comunitária, n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho.

2 – Uma escritura de alteração parcial do contrato social – na qual são alterados artigos do contrato respeitantes aos órgãos sociais – não se trata de um acto de reunião de capitais.

3 – A Directiva do Conselho tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4 – Para o efeito, prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura.

5 – A jurisprudência do S.T.A., considera que a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E., no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no Processo C-19/99, ela visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à de um mercado interno”.

6 – Assim, “[...] constitui erro na aplicação do direito a extensão do alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se insiram no âmbito da Directiva em análise [...]”.

Termina defendendo que deve ser negado provimento ao presente recurso e, em consequência, manter-se a douda decisão recorrida, que, julgando a impugnação improcedente, manteve a liquidação em causa.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto remeteu para o parecer emitido pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Central Administrativo, em que é, em suma, manifestada concordância com a posição assumida pela Fazenda Pública.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) – Em 19/12/2001, no 5.º Cartório Notarial de Lisboa foi celebrada uma escritura pública tendo por objecto a alteração parcial do pacto social da impugnante, tudo conforme documento junto a fls. 22 a 25 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

2) – Em 19/12/2001, em virtude da escritura identificada no n.º 1, foi elaborada e liquidada a conta emolumentar respectiva no valor total de € 2.558.88. sendo que, do mencionado montante, € 2.522.70 foram liquidados por aplicação das regras previstas nos arts 4.º, 5.º e 14.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela portaria 996/98, de 25/11 (cfr. cópia da conta emolumentar que se encontra junta a fls. 10 do apenso);

3) – Em 21/12/2001, a impugnante efectuou o pagamento da conta identificada no n.º 2 (cfr. documento junto a fls. 27 dos presentes autos):

4) – *Em 14/3/2002, deu entrada no 5.º Cartório Notarial de Lisboa a impugnação apresentada por “Galp Serviços – Serviços e Consultoria de Apoio a Gestão Empresarial, SA”, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 2 (cfr. data de autuação exarada a fls. 1 dos autos).*

3 – A primeira questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se é compatível com o direito comunitário a cobrança dos emolumentos previstos no artº 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, na redacção dada pela Portaria n.º 1007-A/98, de 2 de Dezembro, e pela Portaria n.º 684/99, de 24 de Agosto, relativamente a uma escritura de alteração do pacto social da Impugnante.

A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-1969, «considerando que o objectivo do Tratado é criar uma união económica com características análogas às de um mercado interno e que uma das condições essenciais para se atingir esse objectivo é promover a livre circulação de capitais» e que «os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (...) dão origem a discriminações, duplas

*tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, conseqüentemente, ser eliminadas por via de harmonização» e que «a concepção de um mercado comum com as características de um mercado interno pressupõe que a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade só pode ocorrer uma única vez, no mercado comum, e que esta tributação, a fim de não perturbar a circulação dos capitais, deve ser de nível idêntico em todos os Estados-membros»* <sup>(2)</sup> estabeleceu a cobrança pelos Estados-Membros de um imposto sobre as entradas de capital.

Nos arts. 4.º, 10.º e 12.º daquela Directiva estabelece-se o seguinte:

#### Artigo 4.º

1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

- a) A constituição de uma sociedade de capitais;
- b) A transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais;
- c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;
- d) O aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada não por partes representativas do capital social ou do activo, mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto, participação nos lucros ou no saldo de liquidação;
- e) A transferência de um país terceiro para um Estado-membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva, cuja sede estatutária se encontre num país terceiro e que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais neste Estado-membro;
- f) A transferência de um país terceiro para um Estado-membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva cuja sede de direcção efectiva se encontre num país terceiro e que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais neste Estado-membro;
- g) A transferência de um Estado-membro para outro Estado-membro da sede de direcção efectiva de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-membro referido em ultimo lugar, e não o era no outro Estado-membro;
- h) A transferência de um Estado-membro para outro Estado-membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva, cuja sede de direcção efectiva se encontre num país terceiro e que seja considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado-membro referido em ultimo lugar, e não o era no outro Estado-membro.

2. Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas a taxa de 1% em 1 de Julho de 1984.

- a) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da incorporação de lucros, reservas ou provisões;
- b) O aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais;
- c) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais, se o credor tiver direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade;
- d) O empréstimo contraído por uma sociedade de capitais junto de um sócio, do cônjuge ou de um filho de um sócio, bem como o empréstimo contraído junto de um terceiro, quando seja garantido por um sócio, desde que os referidos empréstimos tenham a mesma função que o aumento de capital social.

todavia, a Republica Helénica determinara quais as operações, de entre as acima referidas, que ficam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais.

3. Não se considera constituição, na acepção da alínea a) no 1, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, designadamente:

- a) A transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;
- b) A transferência de um Estado-membro para outro Estado-membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-membros referidos;
- c) A alteração do objecto social de uma sociedade de capitais;
- d) A prorrogação do prazo de duração de uma sociedade de capitais.

## Artigo 10º

*Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-membros não cobrarão, no que diz respeito as sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:*

- a) Em relação as operações referidas no artigo 4º;*
- b) Em relação as entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4º;*
- c) Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.*

## Artigo 12º

1. Em derrogação do disposto nos artigos 10º e 11º, os Estados-membros podem cobrar:

- a) Impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não;
- b) Direitos de transmissão, incluindo os encargos de registo de propriedade, que incidem sobre a entrada numa sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, de bens imóveis ou de estabelecimentos comerciais sitos no respectivo território;
- c) Direitos de transmissão sobre bens de qualquer natureza, que constituam entradas de capital numa sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos, na medida em que a transferência dos referidos bens não seja remunerada através de partes sociais;
- d) Direitos que onerem a constituição, inscrição ou extinção de privilégios e hipotecas;
- e) Direitos com carácter remuneratório;
- f) O imposto sobre o valor acrescentado.

*2. Os direitos e impostos referidos nas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 são os mesmos, independentemente do facto de a sede de direcção efectiva ou de a sede estatutária da sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos se situar ou não no território do Estado-membro que cobra a imposição. Os referidos direitos e impostos não podem ser superiores aos direitos e impostos aplicáveis a operações similares, no Estado-membro que cobra a imposição.*

O T.J.C.E. tem apreciado várias vezes questões similares de liquidação emolumentos relativos a actos de registo e notariado respeitantes a sociedades comerciais, entendendo, no essencial que

*O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.*

*A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.*

*Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço. (3)*

Embora este acórdão do T.J.C.E. tenha sido proferido relativamente a emolumentos do registo comercial, a questão nele apreciada é idêntica à que se coloca relativamente aos emolumentos notariais.

Pretendeu-se, com esta Directiva estabelecer que a tributação relativa aos actos por ela abrangidos é feita por uma só vez e em um único imposto, proibindo-se qualquer outra imposição relativa aos actos indicados no artº 4.º, com excepção dos indicados no artº 12.º, designadamente os de carácter remuneratório.

Por outro lado, embora tal jurisprudência tenha sido produzida a propósito de uma escritura de aumento de capital, que é um dos actos expressamente previstos no n.º 1 do artº 4.º como estando sujeito a imposto sobre as entradas de capital, o mesmo regime deverá aplicar-se aos actos de registo e notariado relativos a alteração do pacto social.

Como se refere no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24-9-2003, recurso n.º 886/03,

*«mesmo nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência pode pôr em causa esses objectivos, pois, sendo cobradas, por causa de*



*formalidades ligadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social... Ou seja, se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, cumprindo a Directiva, mas o fizer adiante quando a sociedade pretenda introduzir qualquer alteração no pacto e ele exija o cumprimento de nova formalidade, cobrando então a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar as reuniões de capitais.*

*Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade recorrida em consequência da sua forma jurídica e que é prévia ao exercício da sua actividade, posto que, sem ela, tal exercício não pode iniciar-se (no caso da constituição) ou prosseguir (no caso da alteração do pacto social).*

*Daí que o TJCE venha decidindo ter características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição, sob a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade.»*

Aliás, como se entendeu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 5-5-2004, recurso n.º 2074/03,

«parece nem ser necessário, para o efeito, “ficcional” que a formalização obrigatória em escritura pública - artº 80º, n.º 2, alínea e) do Cód. Notariado - da alteração da denominação social ou da sede da sociedade ou da cisão-fusão por incorporação - constitui “formalidade prévia ao exercício de uma actividade” - postulada pelo artº 10º, alínea c) da Directiva, para proibição da incidência real do imposto sobre as entradas de capital.

É que tais situações parecem directamente cobertas pelo seu artº 4º, n.º 3, ao dispor que “não se considera constituição, na acepção da alínea a) do n.º 1 - que sujeita ao imposto “a constituição de uma sociedade de capitais” -, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais...”

Certo que, numa primeira leitura, poderia ver-se ali uma excepção à tributação estabelecida no n.º 1: se o imposto incide sobre a constituição da sociedade de capitais e a dita alteração estatutária se não considera constituição, então esta não seria tributada no imposto sobre as entradas de capital.

Abrindo caminho à sua tributação noutra sede, nomeadamente emolumentar, como a que está em causa nos autos (mesmo que não tivesse “Carácter remuneratório” - artº 12º, alínea e).

Mas não será essa a melhor visão das coisas, embora correspondente à interpretação literal do preceito.

Isto porque contraria formalmente a apontada ratio: cobrança por uma só vez de um único imposto, sublinhe-se de novo.

Assim, aquele n.º 3 quer antes significar que a alteração do acto constitutivo ou dos estatutos da sociedade não é tributada porque já o foi a respectiva constituição pelo que como que é englobada ou compreendida nesta.

Ou de outro modo: fazem-se equivaler ou integram-se na “constituição” da sociedade as ditas alterações ao pacto social.

Mas, assim sendo, e porque já houve tributação no imposto sobre as entradas de capital, também tais alterações não podem ser incidentes de emolumentos como o dos autos, calculados unicamente em função do capital social da sociedade e, pois, sem carácter remuneratório.

É esta linha jurisprudencial que há que adoptar, uma vez que não são invocadas razões que justifiquem a sua alteração.

4 – No caso, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura de alteração do contrato social, escritura essa que é obrigatória para tal tipo de actos.

Os emolumentos notariais são cobrados com base na Tabela de Emolumentos do Notariado, anexa à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Do artº 5.º, n.º 1, dessa Tabela resulta que, tratando-se de actos de valor determinado, os emolumentos variáveis são calculados com base na aplicação das taxas aí indicadas, calculadas com base no valor do acto, independentemente do custo do serviço.

Assim, é de concluir que os emolumentos cobrados ao abrigo daquele artº 5.º não têm carácter remuneratório e a liquidação impugnada, na parte relativa a tais emolumentos, tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos arts. 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a), e 12.º da referida directiva 69/335/CEE.

Por isso, o acto impugnado tem de ser anulado, na parte relativa aos emolumentos, por enfermar de vício de violação de lei.

5 – A Impugnante formula ainda pedido de pagamento de juros.

No artº 43.º da L.G.T. estabelece-se que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro.

Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro *aos serviços*, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral. <sup>(4)</sup> A administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Assim, justifica-se a condenação da Fazenda Pública a pagar juros indemnizatórios à Impugnante, contados desde 21-12-2001 e até à data da emissão da nota de crédito a favor da impugnante (artº 61.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar procedente a impugnação;

– anular o acto impugnado, na parte relativa à liquidação de emolumentos no valor de 505.756\$80;

– ordenar a restituição à impugnante da quantia equivalente em euros, que é de € 2.522,70, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 21-12-2001 até à data em que vier a ser emitida nota de crédito a favor da Impugnante.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> JO n.º L 156 de 15/06/1985, capítulo 09, fascículo 1, p. 0171

<sup>(2)</sup> Preâmbulo daquela Directiva.

<sup>(3)</sup> Acórdão de 21-6-2001, proferido no processo C-206/99.

<sup>(4)</sup> Neste sentido, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume III, página 503.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IRC. Prestação de serviços técnicos. Transferência de tecnologia.*

### Sumário:

*I — Um contrato, cujo objecto fundamental seja o de «instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios (...) compreendendo: Estudo e projecto do Sistema, incluindo software, equipamento e instalações (...)», assume natureza de contrato de prestação de serviços técnicos (engineering), e não de contrato de transferência de tecnologia ou de know-how.*

*II — Pelo que não é tributável em Portugal o rendimento proveniente de tal contrato, ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC [redacção originária].*

Processo n.º: 50/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: EB - Signal AB.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19-9-2006, que concedeu provimento ao recurso interposto, por “EB-Signal AB”, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, de 15-7-1999, que julgara improcedente a impugnação judicial da liquidação, por retenção na fonte, de IRC do exercício de 1992 – cf. fls. 148 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões – cf. fls. 168 a 190.

a) *A decisão do TCAS considerou que o recurso interposto da sentença do TT de 1ª instância não abrangia verdadeiramente matéria de facto, tratando-se apenas de apenas analisar e interpretar as cláusulas contratuais de documento outorgado, em 28/8/1989, como contrato n.º 74/89, entre a empresa sueca EB-Signal-AB e a empresa pública portuguesa, CP-EP, relativo ao fornecimento e montagem de um sistema de controlo automático de velocidade de comboios na linha do Norte entre as estações de Lisboa -Santa Apolónia e Gaia;*

b) *Mas não é aceitável a interpretação que fez desse contrato ao acrescentar ao probatório que não resulta das cláusulas daquele que uma vez terminado o contrato com a empresa interveniente, ora impugnante, a CP adquiriu conhecimentos, técnicas ou informações que lhe permitem, ela própria, executar trabalhos semelhantes aos realizados pela ora impugnante”;*

c) *É que essa inclusão no probatório é uma conclusão jurídica, porque relativa à interpretação do clausulado, que o TCAS, no mesmo Acórdão, considerou conter apenas obrigações que corporizam uma mera prestação de serviços e não de assistência técnica referente a transferência de tecnologia;*

d) *Da análise do conteúdo do contrato efectuado entre a CP e a EB antes resulta que o mesmo corporiza uma relação jurídica complexa, desdobrando-se em diversas obrigações, envolvendo, designadamente: Construção de instalações e montagem de equipamentos indispensáveis ao funcionamento de um sistema de controlo de trânsito ferroviário entre Lisboa e Gaia; Fornecimento de software necessário ao funcionamento do Sistema; Prestação de assistência necessária a que o sistema fique a funcionar em condições; Fornecimento de todos os elementos indispensáveis a que a CP possa utilizar o Sistema cedido.*

e) *Analizando as diversas cláusulas, verifica-se ser verdade que algumas das obrigações da EB consistiam na execução de um projecto com o seu saber e sob sua responsabilidade, que foi a implantação de estruturas e equipamentos de funcionamento de um sistema de controlo de trânsito (em relação à qual se designa como empreiteira);*

f) *A afirmação do duto acórdão recorrido de que a EB não efectuou qualquer transmissão de conhecimento apenas será verdadeira quanto à implantação dessas estruturas e equipamentos de funcionamento já que esse conhecimento não foi transmitido à CP - esta não ficou (pelo menos por este contrato) habilitada a prestar a outras empresas serviços de implantação de estruturas e equipamentos (nem seria o seu objecto social.);*

g) *Mas a referida afirmação não é verdadeira quanto a conhecimentos expressamente mencionados em diversas cláusulas do contrato (p. ex. 21, 29 a 32) porque essas cláusulas revelam que existiu transmissão de conhecimentos relativos ao funcionamento do sistema de controlo de velocidade: são funcionários da CP-EP que passarão a operar com o Sistema licenciado, sob responsabilidade da empresa cessionária de patente e conhecimento e informações técnicas especializadas e protegidas por segredo;*

h) *Esse pessoal da CP passou a estar habilitado a exercer tais funções de controlo, pelo acesso ao segredo desse conhecimento viabilizado pelo licenciamento acordado e assistência técnica (cláusula 31ª, ponto 1.1.);*

i) *Relativamente à contrapartida referente à cedência efectuada e eventual assistência dependente, é devido imposto pela prestação efectuada em Portugal, nos termos do artigo 4º, n. 3, alínea c) do CIRC, em articulação com art. 6º, I, m) do CIRS, a reter na fonte segundo artigos 69º, n.º 2 c) e 75º, c) do CIRC (respectivas redacções então vigentes), na ausência, à data, de convenção para evitar a dupla tributação;*

j) *Porque o Duto Acórdão recorrido interpretou incorrectamente as cláusulas contratuais, qualificando erradamente os seus efeitos jurídicos e assim violando as normas jurídicas referidas, deve ser revogado substituído por decisão que confirme a legalidade da liquidação.*

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 193 e 194.

#### FUNDAMENTAÇÃO

1. Salvo havendo ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser sindicado pelo STA, na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição limitados à matéria de direito (art.21º n.º 4 ETAF; arts.722º n.º2 e 729º n.º2 CPC; art.280º n.º 1 CPPT)

2. Esta exclusão de sindicância abrange os juízos conclusivos sobre matéria de facto extraídos a partir dos factos julgados provados/não provados; nesta categoria se inscreve o juízo conclusivo negativo plasmado na fundamentação do acórdão, segundo o qual “não se prova que uma vez terminado o contrato com a empresa interveniente, ora impugnante, a CP adquiriu conhecimentos, técnicas ou informações que lhe permitem, ela própria, executar trabalhos semelhantes aos realizados pela ora impugnante”(fls. 151).

3. A solução jurídica da causa exige a distinção entre contratos de prestação de serviços técnicos (engineering), de Know-how e de assistência técnica, e o respectivo enquadramento normativo:

-o contrato de **prestação de serviços técnicos** tem por objecto a execução de determinação serviço com aplicação de tecnologia

-o contrato de **know-how** tem como objecto a transmissão de informação tecnológica preexistente, resultante de uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico

-o contrato de **assistência técnica** tem por objecto uma prestação de serviços que é meramente acessória ou instrumental relativamente a um outro contrato cujo objecto é a transmissão de informação tecnológica (para maior desenvolvimento cfr. doutrina citada no acórdão impugnado e acórdão STA 8.03.2006 processo n.º 845/05)

O contrato de prestação de serviços técnicos por pessoa colectiva ou entidade sem sede ou estabelecimento estável em território português é fonte jurídica de rendimentos que não estão sujeitos a tributação em Portugal mas no país onde aqueles se situarem (art.4º n.ºs 2/3 CIRC)

Os contratos de know-how e de assistência técnica são fonte jurídica de rendimentos, que se consideram obtidos em território português quando o devedor aí tenha residência, sede ou direcção efectiva, sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15% (art.4º n.ºs 3 alínea c) 1 e 3 CIRC; art.6º n.º 2 alínea m) in fine CIRS numeração vigente em 1992 ex vi art.3º n.º 1 alínea d) CIRC; arts.69º n.º2 alínea a) e 75º n.º 1 als. a) e c) CIRC numeração vigente em 1992)

4.O conspecto fáctico provado/não provado desenha a celebração de um contrato de prestação de serviços técnicos (e não de um contrato de know-how ou de assistência técnica) fonte jurídica de rendimentos sujeitos a tributação no país onde se situa a sede da sociedade prestadora dos serviços.

#### CONCLUSÃO

**O recurso não merece provimento.**

O acórdão impugnado deve ser confirmado.

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 que aqui se coloca é a de saber se o contrato questionado produz rendimentos, para efeitos de IRC, que devam ser tributados em Portugal.

2.1 Em matéria de facto, o acórdão recorrido exarou o seguinte.

#### 2 - Fundamentação:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto:

a) Entre a impugnante E B - Signal AB, com sede em Vastberga Alle, 32 Hagesten -Box 42505 Estocolmo - Suécia, e os Caminhos de Ferro Portugueses, E. P. (CP), foi concluído, em 28.VIII.89, o contrato n.º 74/89 relativo ao fornecimento e montagem de um sistema de controlo automático de velocidade de comboios na linha do Norte, entre as estações de Lisboa -Santa Apolónia e Gaia, nos termos de fls. 23 a 62;

b) A CP, depois da resposta a um pedido de esclarecimento à Direcção-Geral de Impostos (Núcleo de IRC), entregou nos cofres do Estado, em 10.XII.92, a importância de 9 685 932\$00, correspondente a 15% do valor facturado pela impugnante no âmbito do contrato referido supra, por aplicação dos arts. 4º, 3, c), 69º, 2, c), e 75º, c), do CIRC;

c) Por carta de 16.XII.92, a CP solicitou à impugnante o pagamento da factura n.º 300730, de 16.XII.92, no referido valor de esc. 9 685.32\$00, referente ao IRC por si liquidado;

d) A impugnante apresentou a p.i. que deu origem a estes autos em 23.II.93.

#### Acrescenta-se ao probatório o seguinte:

Não se prova que uma vez terminado o contrato com a empresa interveniente, ora impugnante, a CP adquiriu conhecimentos, técnicas ou informações que lhe permitem, ela própria, executar trabalhos semelhantes aos realizados pela ora impugnante.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), itens 1), 2) e 3), do Código do IRC [redacção originária], consideram-se obtidos em território português, mormente, os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português, provenientes da *propriedade intelectual ou industrial* e bem assim da *prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico*; os rendimentos derivados do *uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico*; e outros rendimentos de aplicação de capitais.

Atente-se que o item 3) da alínea c) do artigo 4.º do Código do IRC, enquadra residualmente quaisquer outros rendimentos derivados de aplicação de capitais, tal como são definidos no CIRS, porquanto, neste domínio internacional, surgem sempre novas figuras negociais relativamente às quais, e nestes casos, o Estado português não quis abdicar do seu poder tributário.

O n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC justifica-se pela dificuldade em determinar o lugar de obtenção de alguns rendimentos. Se parece claro que os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável, se obtêm no Estado onde está situado, já o mesmo não acontece nos casos em que o rendimento surge dissociado de uma instalação fixa ou de um bem corpóreo. Assim, e ainda que o tratamento fiscal

dos rendimentos obtidos por não residentes, esteja intimamente ligado à figura do estabelecimento estável, a existência deste não é condição necessária para a tributação de alguns rendimentos já que, *serão também considerados obtidos em território português aqueles rendimentos que, embora não imputáveis a estabelecimento estável, figuram na enumeração taxativa deste número n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.*

Da análise desta enumeração, verifica-se não existir um critério uniforme que permita definir o lugar de obtenção do rendimento, mas critérios distintos consoante o tipo de rendimentos em causa. Assim, o princípio de tributação no Estado da fonte, poderá ser entendido em sentido económico ou fonte produtora, isto é, “a fonte está situada no território do Estado onde são utilizados os factores de produção”; ou ainda em sentido financeiro ou fonte pagadora, estando esta “situada no território do Estado onde é obtida a disponibilidade do rendimento, onde é realizada a despesa que àquela corresponde” (*Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, in Manuel Pires, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, p. 234 e 235).

Cf. *Código do IRC Comentado e Anotado*, 1990, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pp. 84, 85 e 87.

Do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-3-2006, proferido no recurso n.º 845/05, não resistimos neste passo a respigar, com a devida vénia, a passagem seguinte.

Convém antes do mais distinguir os vários conceitos.

Começamos por distinguir entre o contrato de *know-how* e o contrato de *prestação de serviços técnicos*, designado como contrato de “*engineering*”.

Citando Alberto Xavier, diremos que o contrato de *know-how* tem por objecto a “transmissão de tecnologias preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado”.

Já o contrato de prestação de serviços técnicos (“*engineering*”) tem por objecto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador dos serviços, uma tecnologia, a qual não se destina a ser transmitida, mas apenas aplicada no caso concreto.

De novo, citando Alberto Xavier, no *know-how transfere-se tecnologia*, enquanto no *engineering aplica-se tecnologia*.

Outra distinção é entre contrato de *assistência técnica*, e contrato de *prestação de serviços técnicos (engineering)*.

A palavra assistência implica, como é óbvio, uma relação de dependência, acessória de uma outra operação.

Como exemplo deste é citado o caso do contrato de venda de equipamentos industriais que prevê cláusulas ou contratos conexos, relativos ao assessoramento na instalação, montagem e colocação em funcionamento.

E a assistência técnica distingue-se do contrato de prestação de serviços técnicos pois enquanto neste último as partes querem a própria execução de um determinado serviço, nos primeiros, as partes querem uma informação tecnológica através de um serviço complementar ou acessório relativamente ao objecto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica (Fiscalidade, 19/20, pág. 149).

Ou seja: a *assistência técnica* distingue-se do contrato de *engineering* pois enquanto neste último a prestação de serviços é o objecto principal do contrato, naquele, a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica.

Do que vai dito podemos então concluir que, de acordo com o citado artigo 4.º, n.º 3, alínea c), itens 1), 2) e 3), do Código do IRC, consideram-se obtidos em território português os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, e da prestação de *know-how*, resultantes das operações seguintes aos chamados contratos de transferência de tecnologia, cujo devedor seja uma entidade com residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que se possa imputar o pagamento situado em território português.

Contratos de transferência de tecnologia serão, à partida, contratos onerosos que possibilitam ao cedente de determinados direitos a arrecadação de uma certa quantia a título de remuneração.

Trata-se, na maior parte das vezes, de contratos que têm por objecto a transmissão de direitos de propriedade intelectual (direitos de autor, por exemplo), propriedade industrial (como os direitos relativos a marcas, patentes, desenhos, modelos, planos, fórmulas e processos secretos, etc.), ou *know-how* (experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico), ou ainda da prestação de serviços de assistência técnica aliados a essas transmissões.

Estes contratos de transferência de tecnologia – onde se incluem também os contratos de assistência técnica, onde a prestação de serviços é meramente acessória ou instrumental da transferência de tecnologia – distinguem-se dos contratos de prestação de serviços técnicos, onde o objecto contratual é, a título principal, a execução de determinado serviço, ainda que com aplicação de tecnologia.

2.3 No caso *sub judicio*, está em foco o contrato n.º 74/89, estabelecido em 28.VIII.89, entre a impugnante, ora recorrente, e os “Caminhos de Ferro Portugueses, E. P. (CP)”, relativo ao fornecimento e montagem de um sistema de controlo automático de velocidade de comboios na linha do Norte, entre as estações de Lisboa-Santa Apolónia e Gaia, nos termos de fls. 23 a 62 – cf. a alínea a) do probatório.

Desse contrato n.º 74/89, a fls. 23 e 24 dos autos, consta o que segue.

#### CLAÚSULA 2ª

##### Objecto do contrato

1.- Pelo presente Contrato a EB obriga-se a instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios, na Linha do Norte, de agora em diante designado por Sistema, compreendendo:

Estudo e projecto do Sistema, incluindo software, equipamento e instalações de acordo com as especificações do presente Contrato e seus anexos.

Fornecimento e montagem do correspondente equipamento e software associado, aparelhagem e demais materiais a ele inerentes, inclusive dos destinados à verificação, manutenção, conservação e reparação.

Execução dos ensaios de verificação das Instalações a entregar as quais deverão sê-lo em perfeitas condições de funcionamento e prontas a entrar em serviço.

Fornecimento da documentação técnica referida na Cláusula 21ª redigida em Português claro e correcto, que permita o completo conhecimento do Sistema a sua manutenção, conservação e reparação de avarias.

2.- O Sistema será instalado em 275 (duzentas e setenta e cinco) unidades motoras de vários tipos e ainda na plena via e nas linhas gerais das estações, desde Lisboa S A. até Gaia (exclusive) de acordo com os projectos a elaborar segundo as especificações do presente Contrato.

A estação de Lisboa SA. será totalmente equipada.

E a fls. 25 e 26 dos autos, do mesmo contrato n.º 74/89 consta também o seguinte.

#### CLAÚSULA 4ª

##### Preços

O preço global estimado do presente Contrato é de SEK 55.751.493 (cinquenta e cinco milhões, setecentos e cinquenta e uma mil, quatrocentas e noventa e três coroas suecas) e de Esc. 1.163.092.189\$00 conforme quantidades e preços unitários constantes dos Anexos I, II e III com a seguinte discriminação.

1.1.- Adaptação do Sistema às condições da CP:

SEK 2.255.000 (dois milhões duzentas cinquenta e cinco mil coroa suecas). Esc. 8.607.500\$00 (oito milhões, seiscentos e sete mil e quinhentos escudos).

1.2- Equipamentos.

SEK 48.097.618 (quarenta e oito milhões, noventa e sete mil, seiscentas e dezoito coroas suecas). Esc. 551.589.262\$00 (quinhentos e cinquenta e um milhões, oitocentos e noventa e seis mil, duzentos e sessenta e dois escudos).

1.3. – Montagem.

Esc. 475.843.557\$00 (quatrocentos e setenta e cinco milhões, oitocentos e quarenta e três mil, quinhentos e cinquenta e sete escudos)...

1.4.- Sobresselentes e aparelhagem de ensaio e medida.

SEK 5.398.875 (cinco milhões, trezentas e noventa e oito mil, oitocentas e setenta e cinco coroas suecas). Esc. 126.744.870\$00 (cento e vinte e seis milhões, setecentos e quarenta e quatro mil, oitocentos e setenta escudos).

2.- Os preços referidos no número anterior entendem-se para material colocado na via ou nas unidades motoras e, apenas não incluem o imposto sobre o valor acrescentado que será de conta da CP.

3. – O valor base estimado do Contrato referido no número 1 da presente Clausula, está sujeito a correcção, para mais ou menos, até ao limite de 20%, (vinte por cento), em função do projecto que vier a ser realizado pela EB posteriormente à assinatura do presente Contrato e aprovado pela CP.

4.- Para efeitos de pagamento do Imposto de selo, o valor global estimado do Contrato é de Esc.2.533.965.650\$00 (dois mil,quinhentos e trinta e três milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta escudos) correspondente a Esc. 1.163.092.189\$00 (mil cento e sessenta e três milhões, noventa e dois mil, cento e oitenta e nove escudos) e ao contravalor em escudos de SEK 55.751.493 (cinquenta e cinco milhões, setecentos e cinquenta e uma mil, quatrocentas e noventa e três coroas suecas) ao câmbio de 1 SEK= 24\$589.

Como logo se vê da leitura desta cláusula 4.ª do contrato, no presente caso não foi fixado qualquer preço a título de remuneração da transmissão de direitos de propriedade intelectual (direitos de

autor, por exemplo), propriedade industrial (como direitos relativos a marcas, patentes, desenhos, modelos, planos, fórmulas e processos secretos, etc.), ou *know-how* (experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico), ou ainda da prestação de serviços de assistência técnica aliados a essas transmissões.

De resto, esse preço ou remuneração – de transmissão de propriedade intelectual, de propriedade industrial, de *know-how*, ou ainda de prestação de serviços de assistência técnica aliadas a essas transmissões – não tinha que ser fixado no caso.

Com efeito, e como consta da 2.<sup>a</sup> cláusula acima exarada, o objecto do contrato é, essencialmente, o de «instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios, na Linha do Norte (...) compreendendo: Estudo e projecto do Sistema, incluindo software, equipamento e instalações (...)».

Nesta conformidade, o contrato em foco caracteriza-se vincadamente como sendo um contrato de prestação de serviços técnicos, onde o objecto contratual é, a título principal, a execução de determinado serviço («instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios, na Linha do Norte»), ainda que com aplicação de tecnologia («incluindo software», ou «software associado», como se diz na apontada cláusula 2.<sup>a</sup> referente ao objecto do contrato).

Nem vale a recorrente Fazenda Pública acenar com as cláusulas 21.<sup>a</sup>, 29.<sup>a</sup>, 30.<sup>a</sup>, 31.<sup>a</sup> e 32.<sup>a</sup> do contrato, visto que – referindo-se elas, respectivamente, à “documentação técnica”, a “patentes”, a “segurança e direito de propriedade da informação”, a “licença de utilização de software”, e a “alterações ao software ou hardware” – nenhuma dessas cláusulas contende com o disposto na cláusula 2.<sup>a</sup>, nem representa qualquer alteração relativamente ao objecto do contrato. De modo diverso: em inteira consonância com o disposto na cláusula 2.<sup>a</sup> referente ao objecto do contrato, o n.º 1 da cláusula 31.<sup>o</sup> diz expressamente que «*À CP é por este meio concedida uma licença de utilização do software, não exclusiva, e livre do pagamento de direitos de autor*».

Fica assim claro que, pelo contrato em que se estribou a liquidação em causa, não há, nem tem que haver, o recebimento de remuneração por quaisquer direitos relativos a propriedade intelectual ou industrial; a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico; ao uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico; e a outros rendimentos de aplicação de capitais – nos termos da supracitada norma decorrente da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, em vigor à data da celebração do contrato em foco.

Deste modo – e em resposta ao *thema decidendum* – devemos concluir que o contrato questionado não produz rendimentos, para efeitos de IRC, que devam ser tributados em Portugal.

E, assim, deve ser confirmado o acórdão recorrido que laborou neste entendimento.

Então, havemos de concordar que um contrato, cujo objecto fundamental seja o de «instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios (...) compreendendo: Estudo e projecto do Sistema, incluindo software, equipamento e instalações (...)», assume natureza de contrato de *prestação de serviços técnicos (engineering)*, e não de contrato de *transferência de tecnologia* ou de *know-how*.

Pelo que não é tributável em Portugal o *rendimento proveniente de tal contrato*, ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC [redacção originária].

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido. Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Baeta de Queiroz.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Iva. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais.*

### Sumário:

*Prescrevendo o artigo 3º n.º 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só*

*serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 53/07-30.

Recorrente: VPC-Portugal, vendas por correspondência Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **VPC – PORTUGAL, VENDAS POR CORRESPONDÊNCIA, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença de 28 de Março de 2006 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a «impugnação judicial do acto de indeferimento das reclamações gratuitas das autoliquidações de IVA dos meses Março e Abril de 2002», mantendo essas liquidações.

Formula as seguintes conclusões:

**«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I.

A Douta Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF*” (sublinhado nosso).

II.

Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no *Diário da República*, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III.

Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV.

Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

V.

**Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF”;**

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI.

A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII.

A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII.

Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX.

Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;



X.

E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI.

Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII.

Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII.

Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV.

Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC**;

XV.

Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165º, n.º 1, alínea i) e 103º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8º, n.º 2 da LGT**,

XVI.

Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP**;

**3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII.

Entende, e bem, a Sentença recorrida que *“a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor”*,

XVIII.

Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX.

Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º19/89, de 18-12.”*

XX.

No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI.

Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII.

Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

## XXIII.

A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

## XXIV.

Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

## XXV.

Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

## XXVI.

**E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;**

## XXVII.

A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

## XXVIII.

A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

## XXIX.

**Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;**

**4. Pela revogação da Sentença Recorrida**

## XXX.

A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

## XXXI.

Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

## XXXII.

A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

## XXXIII

O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

## XXXIV.

Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

## XXXV.

O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

## XXXVI.

A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

## XXXVII.

A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

## XXXVIII.

A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

## XXXIX.

Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

## XL.

Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

## XLI.

A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

## XLII.

Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

## XLIII.

E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

## XLIV.

Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doute Sentença recorrida,

## XLV.

E pela anulação da liquidação impugnada;

## XLVI.

Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165º, n.º 1, alínea i), e 103º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

## XLVII.

Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

## XLVIII.

A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

## XLIX.

E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

- a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;
- b) Declarando a ilegalidade das liquidações impugnadas;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tais liquidações, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido do provimento do recurso, porque, em súmula, «não existe no Plano Oficial de Contabilidade (...) norma (suposta na sentença recorrida) que disponha que as ofertas a clientes “são tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI»; e porque a norma da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do Código do IVA (CIVA) «não é suficiente para suportar o critério da circular n.º 18/89; este é geral e abstracto e aquela norma do CIVA apenas dá, a meu ver, à Administração Fiscal a possibilidade de definir, perante o caso concreto de cada empresa ou perante grupos de empresas afins no negócio e nos volumes de negócios, o que são “ofertas de pequeno valor, tendo em conta os usos comerciais de cada sector: não é razoável impor o critério da circular (máximo de 14,96 € por peça, com o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior à mercearia de bairro e à EDP, por exemplo)».

1.5. Já depois de colhidos os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos, o relator do processo proferiu o despacho que se transcreve:

«Pendem neste Tribunal outros recursos em tudo idênticos ao presente.

Em alguns deles o Exm.º. Procurador-Geral Adjunto suscitou a questão da incompetência, em razão da hierarquia, do Tribunal, nos seguintes termos:

«As conclusões XXX) e XXXIII) das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º nº3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

As conclusões XXVII e XXVIII exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

- a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é manifestamente excessivo e, porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus).

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; artº 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06)

3.A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (artº 18º nº2 CPPT)».

Prevenindo a hipótese de também neste processo se vir a entender que o recurso não versa, apenas, matéria de direito, convida-se a recorrente a, em dez dias, dizer o que se lhe ofereça sobre a questão

que, nos termos em que o fez o Ministério Público, no transcrito parecer, é agora suscitada pelo relator do processo».

1. 6. Reagiu a recorrente defendendo a competência do Tribunal, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, designadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Douta Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Douta Sentença recorrida que *“No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”*;

Acrescenta, ainda, a Douta Sentença recorrida que *“para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”*

E, mais, conclui *“que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”*

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5‰ do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”*.

Acresce, ainda, que a Douta Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, *“por analisar exhaustivamente a questão”*.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: *“É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Douta Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Douta Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

Razão pela qual, a Recorrente alega que não é este o conceito legal de ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais.

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Douta Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão, conforme se salienta na Douta Sentença 16.º

E mais, a própria Administração Fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão, conforme se salienta na Douta Sentença recorrida e no Douto Acórdão para que esta remete:

- *“a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor: “; e,*

- *“Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea F) do n.º 3 do art. 3º do CIVA”*.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Douta Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

De resto, as conclusões XXX) e XXXIII) a que alude o Douto Parecer do EPGA citado no Douto Despacho do Venerando Juiz Conselheiro Relator correspondem às conclusões XXX) e XXXIV) das alegações da Recorrente.

Tendo a Recorrente expressamente salientado, na conclusão XXXI), o seguinte: “*Questões que a Administração fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.*” E, mais uma vez, na conclusão XXXV): “*O que, repete-se, a Administração fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.*”

Razão pela qual, não se submetendo à apreciação deste Venerando Tribunal qualquer questão de facto, o mesmo é manifestamente competente.

Quanto às conclusões XXXIX) e XL) da Recorrente (que correspondem, no essencial, às conclusões a que alude o Douto Parecer do EPGA citado), as mesmas têm a seguinte redacção: XXXIX. *Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.*

XL. *Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na via Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.*

Assim, a Recorrente limita-se a considerar que o limite de 5% do volume de negócios com referência ao exercício anterior, previsto na Circular em crise e que consubstancia o único fundamento das liquidações impugnadas, é uma excessiva interpretação das regras previstas no Código do IVA e na legislação comunitária.

Pelo que estamos em presença, tão-somente, de uma divergência quanto à interpretação das normas do Código do IVA e da Directiva de que este emana.

Não se podendo encontrar qualquer juízo de matéria de facto por parte da Recorrente.

Do mesmo modo, ao afirmar que o estabelecimento deste limite, em violação do disposto na via Directiva Comunitária, sujeita os contribuintes portugueses a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros contribuintes localizados noutras jurisdições europeias que se encontram sujeitas à mesma Directiva, a Recorrente, mais uma vez, não suscita qualquer questão de facto.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito — conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário —, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Razão pela qual, também aqui, não se submete à apreciação deste Venerando Tribunal qualquer questão de facto, pelo que o mesmo é manifestamente competente.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Douta Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Douto Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, “*O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.*” “*No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.*”

Ora, como muito bem delimitado na Douta Sentença recorrida, “*Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.*”

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Douta Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

3.1. Há que começar pela verificação da competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para apreciar o presente recurso jurisdicional, competência essa que está posta em causa por, eventualmente, o recurso não versar, em exclusivo, matéria de direito. E, a assim ser, nos termos do disposto nos artigos 12.º n.º 5, 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competente será, antes, o Tribunal Central Administrativo.

A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV (aliás, XXXVI e XL) e XXVI e XXVIII (aliás, XLV e XLVI) das alegações da recorrente. Lê-se nas duas primeiras dessas conclusões que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente»; e que «o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela». Nas duas últimas das apontadas conclusões afirma-se que «o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária»; e que «nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias».

A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.

Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente.

Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.

A sentença atendeu a que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».

E, assim, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12».

Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.

E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2.º parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal. Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.

Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, conseqüentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.

Também não integra matéria de facto a afirmação segundo a qual o falado limite de 5%o é uma interpretação «sem qualquer espelho (...) no Código do IVA e na legislação comunitária», pois conhecendo os juízes o direito, por dever de ofício, sabem o que consta da lei; e julgar se determinada interpretação tem nela «espelho», ou não, constitui um juízo relativo ao direito. Por último, o que se alega na conclusão XLVI, embora se refira direito estrangeiro (todo o direito nacional de todos os países europeus!), sem que ele venha provado, enquadra-se na alegada violação do direito comunitário aí também apontado, consubstanciando, assim, questão de direito.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

3.2. No primeiro grupo das suas conclusões – I a V –, a recorrente invoca a nulidade da sentença, por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão, pois o Plano Oficial de Contabilidade que invoca não contém a norma a que se refere.

Não se trata, aqui, de uma nulidade: se a sentença aponta como fundamento de direito, louvando-se nele, uma norma legal, mas se tal fundamento realmente não existe na lei, estamos perante um erro de julgamento sobre o direito, e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão; nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente.

Daí a improcedência deste grupo de conclusões.

3.3. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – vem submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas».

No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha à decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.

Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configura, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.

Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.

Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.

Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.

Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.

3.4. As conclusões XVII a XXIX, sob a epígrafe «A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade», abordam duas questões distintas.

A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta».

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%o do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.

A segunda questão de que se ocupa este grupo de conclusões tem a ver com a violação do princípio da igualdade.

É ponto que se prende com a legalidade da circular a que apelou a Administração, e por isso dele não cuidaremos por ora.

3.5. As conclusões sobranes – XXX a XLIX – ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

Começamos por abordar a questão face ao direito nacional.

As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de «amostras e (...) ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» (alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA.

Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.



Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euros, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. E conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração da condições do mercado.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

Acrescente-se, por último, que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA, valendo tão só para estabelecer sobre a sua consideração como custos fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento.

3.6. De acordo com o disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure «que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.

É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.

Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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, julgando procedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 26 Abril de 2007.

### Assunto:

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

**Sumário:**

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º 54/07-30.

Recorrente: VPC-Portugal, Vendas por correspondência, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I — VPC — Portugal, Vendas por Correspondência, Lda.**, com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Outubro de 2003, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I. A Douta Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI” (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

**V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”;**

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos artsº 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC**;

XV. Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT**,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP**;

### **3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XXVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

XXVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*.

XXIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.*”

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, **nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;**

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. **Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;**

### **4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977**

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art.º 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: “*É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.*”

XXXI. Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal *a quo* que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Doutra Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Doutra Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão “*ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa*”, constante da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

### **5. Pela revogação da Sentença Recorrida**

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXVIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIX. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XL. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLI. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLIII. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLIV. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.

XLV. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVI. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLVII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no artº 13º da CRP;

XLVIII. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

XLIX. E pela anulação da liquidação impugnada;

L. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LI. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

LII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LIII. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.º 684.º, n.º 3 CPC/art.º 2.º, alínea e) CPPT).

As **conclusões XXXVI) e XXXIX)** das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º n.º 3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

A **conclusão XLIV** exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

- a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 de Dezembro), porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus).

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul — Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06).

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.º 18.º, n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.º 16.º, n.º 2 CPPT).

#### **Conclusão:**

**O STA – Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso**, sendo competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário.».

Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Doutra Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Doutra Sentença recorrida que *“No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”*;

Acrescenta, ainda, a Doutra Sentença recorrida que *“para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”*

E, mais, conclui *“que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”*

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”*.

Acresce, ainda, que a Doutra Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, *“por analisar exhaustivamente esta questão”*.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: *“É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Douta Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Douta Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Douta Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Douta Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Quanto ao facto de a Recorrente considerar que *“estar-se-ão a colocar as empresas portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”*, mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito – conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário –, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, inexistente qualquer disposição legal interna que confira vantagem à Recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar esta desigualdade – o que fundamenta a afirmação de que *“não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”*.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Douta Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Douro Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.”*

*“No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”*

Ora, como muito bem delimitado na Douta Sentença recorrida, *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Douta Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior.

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa que foi indeferida.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em 29/6/2004.

**III** – 1.- Vem suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP a competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para apreciar o presente recurso, por este, em seu entender, não versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo, por isso, para o efeito competente o TCAS.

Alega, para tanto, que as conclusões XXXVI e XXXIX enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença recorrida: - as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» pressupõe, na opinião do Exmo. PGA, um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere, sendo irrelevante a circunstância de a administração tributária fundamentar o indeferimento da reclamação graciosa no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior, critério fixado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, pelo que, neste contexto, o recurso não teria, assim, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Com efeito, nas aludidas conclusões a recorrente afirma que «*A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo, com a lei vigente;*» e que «*..., o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;*».

Aceita a recorrente que alega, na verdade, que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere, mas tal afirmação está também contida na sentença recorrida quando nela se conclui que «*... a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.*».

E, assim sendo, a recorrente não está a invocar nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dá-lo como tal.

A esse respeito, a recorrente não aponta, pois, à sentença recorrida qualquer erro na apreciação dos factos ou sequer a contradiz nem exige a este Tribunal que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Por outro lado, quando na conclusão XLIV a recorrente afirma que «*Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.*» mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do direito comunitário coloca a recorrente, em seu entender, em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao direito comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito – a conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao direito comunitário –, cuja violação, como defende a recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, a inexistência de qualquer disposição legal interna que confira vantagem à recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar a alegada desigualdade fundamenta a afirmação de que “*não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal*”.

Em suma, a única questão que está em apreço nos presentes autos, quer para a sentença recorrida, quer para a própria recorrente, é apenas a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério consubstanciado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, quer à luz do direito nacional quer à luz do direito comunitário, e não a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais e se são ou não de pequeno valor.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

**2.-** Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

**3.-** Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

**4.-** Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do vo-



lume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos mais à frente.

**5.-** Invoca, por último, a recorrente a omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, nos termos do artigo 234.º do Tratado CE, os tribunais nacionais apenas estão obrigados a reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitárias quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso judicial no direito interno.

Assim, não estando o tribunal recorrido sujeito à obrigação de reenvio, é evidente que não se verifica a arguida nulidade.

**6.-** Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejam os artigos 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

**7.-** A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam ao Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnant dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Acção Inspectiva. Audiência do interessado antes da vigência da lei geral tributária. art. 19.º c) do código de Processo Tributário. Código do Procedimento Administrativo. Juros indemnizatórios. art. 24.º do CPT.*

### Sumário:

- I — Na vigência do CPT, o direito de audição constituía já uma garantia do contribuinte – art. 19.º c) do CPT.*
- II — Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100.º do CPA.*
- III — Nos termos deste dispositivo, impunha-se tal audiência quando havia sido previamente realizada instrução procedimental.*
- IV — Se o contribuinte, realizada uma acção inspectiva, não era ouvido antes da liquidação, ocorria vício de forma, conducente à anulação do acto de liquidação.*
- V — O direito a juros indemnizatórios (consagrado então no art. 24.º do CPT) dependia da verificação de várias condições, uma das quais era estar pago o imposto.*

Processo n.º 101/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Rilix-Indústria de Calçado, Lda.

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

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

1. RILIX – Indústria de Calçado, Ld., com sede em Cerdeira das Ervas, Borba de Godim, Lixa, Felgueiras, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, as liquidações de IVA de 1993 e respectivos juros compensatórios, praticadas pela Direcção-Geral de Impostos.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou a impugnação procedente, anulou as liquidações impugnadas e declarou ter a impugnant direito a juros indemnizatórios, caso viesse a “demonstrar o pagamento de alguma parcela dos valores das liquidações”.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA – Norte.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A douta sentença julgou a presente impugnação procedente por violação do art. 100º do CPA, reconhecendo à impugnant o direito a juros indemnizatórios, com o que a Fazenda Pública não se pode conformar.

B. No âmbito do CPT e antes da entrada em vigor da LGT, o princípio da audiência prévia dos interessados, previsto no art. 100º e seguintes do CPA, não se aplicava no procedimento administrativo tributário.

C. Ainda que se aplicasse o art. 100º do CPA, no que não se concede, ressalvado o respeito por melhor opinião, a sua violação reconduzir-se-ia a um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação e por não terem sido dados como provados elementos novos relevantes.

D. Pelo que a preterição não teria implicações quanto à validade do acto final, por não se verificar qualquer lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado já que, mesmo a admitir a aplicabilidade do regime do art. 100º do CPA, não obstante tal preterição, veio a atingir-se o resultado que com ele se pretendia alcançar e que é a defesa contra o acto tributário.

E. O reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios depende da prova do pagamento da prestação tributária.

F. Não sendo dado como provado o pagamento, não pode ser reconhecido o direito a tais juros, nem se pode fazer depender a execução de sentença de condição, quando esta constitui o próprio pressuposto do direito.

G. A dita sentença recorrida viola o disposto nos Artºs 100º do CPA e 24º do CPT.

Não houve contra-alegações.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aquí o EPGA defende que o recurso merece provimento parcial.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A contabilidade da impugnante foi sujeita a inspecção, pela administração fiscal (AF), que, relativamente ao exercício de 1993, não aceitou, como custos, os valores constantes das facturas referidas no quadro do art. 50 da petição inicial, de AGP -Sociedade Comercial e Industrial, Ld., e, em matéria de IVA, não aceitou as deduções, efectuadas pela impugnante, do imposto liquidado nessas facturas – factos provados documentalmente e, aliás, não controvertidos.

2. Finda a inspecção e antes das liquidações de 1998, a AF não notificou a impugnante nos termos do art. 100º do CPA, para esta se pronunciar – facto não controvertido.

3. A primeira questão a decidir tem a ver com a necessidade de audiência do contribuinte depois de realizada a inspecção e antes de efectuada a liquidação.

Quid juris?

A Fazenda Pública sustenta que, atendendo a que não vigorava ainda a LGT, não se tornava necessária a audiência prévia da impugnante.

Como é sabido, o art. 60º da LGT consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, incluindo-se aí o “direito de audição antes da liquidação” – (alínea a) do n. 1, do citado artigo).

Como é igualmente sabido, este normativo dá corpo a um princípio constitucional, hoje vertido no art. 267º, 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

É certo que, como bem defende a recorrente, a LGT não era ainda vigente à data.

Porém, já o art. 19º c) do CPT reconhecia aos contribuintes os direitos de reclamação, impugnação, audição e oposição”.

Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex-vi do art. 2º, b) do CPT, então vigente.

Ora, o n. 1 do art. 100º do referido Código, dispunha que, “concluída a instrução, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no art. 103º”.

A referência à “instrução” significa a existência prévia de um procedimento, que, no caso, se deve entender como o processo inspectivo.

Certo que o citado art. 100º do CPA só tem aplicação no caso de não haver normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas <sup>(1)</sup>. Que no caso não existem.

Nem há nota de que a impugnante, ora recorrida, tenha tido oportunidade de ter sido ouvida antes da liquidação.

Assim, e na hipótese concreta, a falta de audição do contribuinte, que, como vimos, é obrigatória, constitui vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele for tomada, passível de anulação em impugnação judicial <sup>(2)</sup>.

Nem vale dizer, como o faz a recorrente, que se trata de “um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação e por não terem sido dados como provados elementos novos relevantes”.

Não é assim.

Na verdade, sendo uma formalidade essencial não se vê como possa, no caso, degradar-se em formalidade não essencial

De passo que se poderia dizer que se trata de uma perspectiva reversível, pois situação igual ocorreria se já estivesse em vigor a LGT, onde, ao que cremos, a recorrente reconhecerá a necessidade dessa audiência prévia.

A decisão recorrida, movendo-se dentro destes parâmetros, não merece, neste ponto, qualquer censura.

Vide, a propósito, o acórdão deste STA de 30/11/2005 (rec. n. 622/05).

A segunda questão tem a ver com os juros indemnizatórios peticionados pela impugnante.

Já vimos em que termos o Mm. Juiz a quo decidiu.

Porém, não resulta da matéria de facto provada que a impugnante tenha pago quaisquer quantias.

Vejamos então.

O direito a juros indemnizatórios vinha consagrado no art. 24º do CPT.

E, da conjugação dos nºs 1, 2 e 6 do art. 24º do citado artigo, tal direito dependia da verificação de várias condições, uma das quais era estar pago o imposto <sup>(1)</sup>.

Idêntica conclusão se deve retirar do n. 1 do art. 43º da LGT (“... resulte pagamento da dívida tributária...”), que não sofre desvio pela disposição conforme do art. 63º do CPPT.

Ora, não havendo prova de que a impugnante pagou qualquer parcela das liquidações impugnadas, como o Mm. Juiz a quo expressamente reconhece, e não sendo possível, no caso, uma condenação condicional, logra êxito, neste ponto, a pretensão da recorrente Fazenda Pública.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Pública, apenas no segmento em que a mesma foi condenada em juros indemnizatórios, revogando-se, no ponto, a sentença recorrida, e julgando-se, nessa dimensão, improcedente a impugnação. No mais confirma-se a sentença recorrida.

Sem custas, no tocante à Fazenda Pública, por estar então isenta do seu pagamento. Custas pela impugnante, aqui recorrida, mas apenas na 1ª instância, e na medida do seu decaimento.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

<sup>(1)</sup> Acórdão do STA de 10/4/2002, rec. 26248, e jurisprudência aí citada.

<sup>(2)</sup> Acórdão do STA de 6/11/2002, rec. n. 331/02

<sup>(3)</sup> Código de Processo Tributário, comentado e anotado, de Alfredo Sousa e José Paixão, 3ª Edição, pág. 73

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*IRC. Provisões. Riscos gerais de crédito.*

### Sumário:

1 — *Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33.º do CIRC, na redacção anterior à Lei 30-G/2000, são fiscalmente dedutíveis as provisões constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização.*

2 — *As provisões fiscalmente dedutíveis tanto podem resultar de uma disposição de carácter genérico como de um acto administrativo individual e concreto do Banco de Portugal, de acordo com o n.º 18 do Aviso 3/95.*

3 — *Sendo irrelevante para efeitos de consideração como custo fiscal que a constituição dum provisão que se mostre adequada, do ponto de vista prudencial, resulte de uma prévia determinação do Banco de Portugal ou de uma sua posterior ratificação.*

Processo n.º 127/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco BPI, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – O Banco BPI, SA, com sede no Porto, veio deduzir impugnação judicial da liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1996.

Por sentença de 29/4/2005 do Mmo. Juiz do TAF do Porto foi a impugnação julgada totalmente procedente e, consequentemente, anulada a liquidação adicional impugnada.

Não se conformando com tal decisão, dela interpôs a representante da Fazenda Pública recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

A. Em causa está a constituição de **Provisões para riscos gerais de crédito**, consagrada na alínea b) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95, do Banco de Portugal, no montante de 2.058.947, 93 euros (esc. 412.781.999\$00), que no entender da Inspeção Tributária ultrapassa os limites mínimos fixados no ponto 3 do n.º 7.º do Aviso, tendo sido objecto de correcção ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC dado que apenas esses revestem carácter obrigatório.

B. A constituição da provisão, acima dos mínimos obrigatórios, para fazer face a riscos específicos dos créditos detidos pela impugnante sobre as sociedades “Incobel” e “Incoper”, não decorreu de qualquer imposição legal do Banco de Portugal, que no caso dos autos se limitou a autorizar a provisão constituída acima do quadro mínimo de referência, estabelecido no supracitado Aviso.

C. Na aplicação do direito aos factos, a douda sentença recorrida reconhece que a constituição daquela provisão não foi imposta pelo Banco de Portugal, que esta entidade sancionou a medida adoptada pela impugnante, mas sustenta a aceitação da constituição da provisão como custo fiscal do exercício, enquadrando-a na previsão do n.º 18.º do referido Aviso n.º 3/95.

D. Entende a Fazenda Pública que quer seja através de uma disposição de carácter genérico e abstracto, quer seja através de um acto administrativo individual e concreto, as provisões fiscalmente aceites nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC têm de ter sido **impostas** pelo Banco de Portugal.

E. Para este efeito fiscal, não pode a constituição de provisões ser apenas objecto de um sancionamento positivo pelo Banco de Portugal, após ter sido solicitada a sua aprovação e enquadramento no Aviso n.º 3/95, como no caso vertente, e *a posteriori*, ou seja, depois de terem sido constituídas por livre arbítrio e iniciativa da impugnante.

F. Apesar de a impugnante pretender agora que as provisões em referência encontram acolhimento legal no n.º 18.º do Aviso n.º 3/95, sendo que este se traduz numa norma prudencial, de natureza individual e **imposição obrigatória**, fazendo parte dos instrumentos de carácter preventivo ao dispor das autoridades de supervisão das instituições bancárias, o facto é que o Banco de Portugal se limitou a autorizar a provisão constituída acima do quadro mínimo de referência, estabelecido no Aviso.

G. Nem todas as provisões constituídas pelas instituições bancárias, mesmo constando do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, são de constituição obrigatória e consequentemente impostas por esta entidade, só o sendo se verificadas as condições nele especificadas, como resulta da redacção do n.º 1º do Aviso.

H. Entende a Fazenda Pública que a constituição da provisão para riscos gerais de crédito fica objectivamente afastada do seu enquadramento como fiscalmente dedutível, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC, porquanto **o montante da sua constituição ultrapassa os limites mínimos fixados** no ponto 3 do n.º 7.º do Aviso n.º 3/95, e esse **excesso não foi determinado por uma intervenção prévia da entidade supervisora**, a coberto do disposto no n.º 18.º do mesmo Aviso.

I. É de manter a correcção efectuada pela Administração Tributária ao resultado tributável declarado do exercício de 1996, por não consideração como custo fiscal das provisões em causa.

J. Ao não decidir desta forma, a douda sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

Contra-alegando, veio a impugnante dizer que:

1.ª Constitui objecto do presente recurso, atento o teor das alegações do Recorrente, a questão de saber se bem andou o Tribunal *a quo* ao julgar conforme com o Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal

e com o disposto no então art.º 33.º, n.º 1, alínea d) do CIRC, a dotação da provisão para riscos gerais de crédito no montante de Pte. 412.781.999\$00;

2.ª De acordo com o entendimento do Ilustre Representante da Fazenda Pública tal decisão afigura-se ilegal na medida em que o art.º 33.º, n.º 1, alínea d) do CIRC impõe que a relevação fiscal, no seu âmbito, de qualquer provisão terá de decorrer de da mesma ter sido “... *imposta por força do disposto nos n.ºs 4.º e 5.º do Aviso n.º 3/95...*” ou determinada “... *por uma intervenção prévia da entidade supervisora, a coberto do disposto no n.º 18.º do mesmo Aviso.*”, o que não se terá alegadamente verificado no caso vertente porquanto o Banco de Portugal “... *limitou a autorizar a provisão acima do quadro mínimo de referência, estabelecido no supra citado Aviso.*”;

3.ª Entende o ora Recorrido que não assiste razão ao ora Recorrente;

4.ª Efectivamente e desde logo este poder que o Banco de Portugal tem de fixar a disciplina das entidades que se encontram submetidas à sua supervisão, ao qual o legislador ordinário entendeu dever dar-se a concomitante relevação fiscal através do disposto, designadamente, no art.º 33.º, n.º 1, alínea d), do CIRC, mais não constitui do que uma delegação de poderes deste naquele determinada por razões de interesse público através da qual o Estado comete ao Banco de Portugal uma parcela da sua função tributária;

5.ª Quer da letra, quer da *ratio*, do art.º 33.º, n.º 1, alínea d), do CIRC, a delegação dos poderes administrativos acima referida tem de ser entendida como possibilitando a realização das atribuições aí mencionadas tanto pela via da normação regulamentar, por meio de instruções gerais e abstractas, como pela via da prática de actos administrativos, de actos de aplicação desses critérios;

6.ª Evidentemente, que os princípios da legalidade e da igualdade tributária previstos, respectivamente, nos art.ºs 103.º e 13.º da Constituição da República Portuguesa postulam que a disciplina da matéria cuja competência se reservou para o Banco de Portugal seja efectuada numa primeira linha pela via de normas gerais e abstractas. Nada impede, todavia, que essa matéria seja enunciada com recurso a critérios normais e critérios excepcionais e mereça igual aplicação por via de um “... *acto administrativo individual e concreto*” como se refere no acórdão proferido no processo n.º 16745, em 18 de Março de 1998;

7.ª É neste contexto que surge o n.º 18 do Aviso n.º 3/95;

8.ª A circunstância do Banco de Portugal vir a ratificar, ainda que por via de autorização, uma medida desta natureza adoptada por determinada instituição de crédito mais não traduz que uma confirmação da necessidade e imperatividade da política de provisionamento submetida à sua apreciação;

9.ª De nada importa para efeitos do disposto no n.º 18.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal e, bem assim, do disposto no art.º 33.º, n.º 1, alínea d), do CIRC, como se referiu, se aquele acto que valida a constituição da provisão se consubstancia numa prévia imposição ou num posterior acolhimento;

10.ª O que releva é, tão somente e por um lado, se o tratamento diferenciado que se pode estar a dar a uma certa entidade sujeita à sua supervisão face às demais continua a estar justificado materialmente em função dos interesses públicos específicos cuja satisfação se pôs a cargo do órgão ou, ao invés, se estão a prosseguir outros interesses e;

11.ª por outro lado, se são os princípios da gestão sã e da prudência que enformam todo o regime do Aviso n.º 3/95 o móbil da actuação do Banco de Portugal para considerar justificada seja *a priori* ou *a posteriori* a constituição daquela provisão;

12.ª Aliás, a questão da admissibilidade da ratificação das provisões a coberto do regime previsto no Aviso n.º 3/95 afigura-se de tal modo incontornável que, por forma a adequar o sistema fiscal àquele que, no entender da Administração Tributária, deveria ser o sentido do referido preceito do CIRC, aquela se viu forçada a alterar o próprio texto legislativo através da Lei n.º 30-G/2000, a qual veio limitar as provisões fiscalmente dedutíveis às que, por força de imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal;

13.ª Ressalvando, no entanto, aquela Lei, no art.º 7.º, n.º 6, que tal limitação só seria aplicável a partir do exercício de 2001 e não a exercícios anteriores como é o caso do ora em apreço;

14.ª Pelo que cumpre concluir, sem mais delongas, que bem andou o Tribunal *a quo* ao julgar pela ilegalidade da correcção em apreço, devendo agora julgar-se improcedente o recurso *sub judice*.

A Exma. PGA junto daquele Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso.

Por acórdão de 20/12/2006, declarou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este versar exclusivamente matéria de direito, sendo competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário deste STA.

Aqui remetidos os autos, foram colhidos os vistos legais, pelo que cumpre agora decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1- Na sequência de exame à escrita levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção Geral dos Impostos foram efectuadas diversas correcções ao lucro tributável apurado pelo impugnante na declaração modelo 22 referente ao exercício de 1996;

2- Das conclusões da acção inspectiva constantes do relatório de inspecção resulta que as correcções ao resultado fiscal apurado pelo impugnante foram as seguintes:

a) não aceitação, como custo fiscal, de provisões para crédito vencido contabilizadas no exercício pelo montante de € 245, 48 (Esc. 49.215\$00) (...);

b) não aceitação, como custo fiscal, de provisões para riscos gerais de crédito constituídas no exercício pelo montante de € 2.058.947,93 (Esc. 412.781.999\$00) por terem sido pretensamente excedidos os limites previstos no Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal;

c) não aceitação, como custo fiscal, de provisões para riscos bancários gerais no montante de € 21.366,55 (Esc. 4.283.609\$00 (...));

d) não aceitação, como custo fiscal, de provisões para depreciação de títulos no montante de € 239,77 (Esc. 48.070\$00) (...);

e) não aceitação, como custo fiscal, de encargos relevados na conta “Perdas Extraordinárias” no montante de € 3.876,15 (Esc. 777.099\$00), por se entender não serem os mesmos indispensáveis à realização dos ganhos sujeitos a imposto;

f) consideração indevida pelo impugnante do reporte dos prejuízos fiscais apurados nos exercícios de 1992 e 1993.

3- A Administração Tributária procedeu à liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1996, na importância a pagar de € 1.070.074,66;

4- O impugnante contestou em sede de reclamação graciosa as correcções referidas nas alíneas b), c), e) e f) do ponto 2, conformando-se com as constantes das alíneas a) e d);

5- Na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa (notificado ao impugnante em 5/6/2003), a AT anulou as correcções indicadas nas alíneas c) e f) e manteve as correcções ao lucro tributável referidas nas alíneas b) e e) do ponto 2;

6- Das conclusões da acção inspectiva resulta que as correcções em causa assentaram no seguinte:

*“1.2. Provisão para Riscos Gerais de Crédito*

*Em 09/02/96 o BFB solicitou ao Banco de Portugal autorização para constituir provisões para risco específico de crédito, por um montante correspondente à totalidade dos créditos da Incopel e da Incofer. Em resposta ao pretendido pelo Banco, o Banco de Portugal considerou adequada, do ponto de vista prudencial, a constituição da provisão para os créditos em questão, no montante de 412.781.999\$00.*

*Dado que a constituição desta provisão não foi imposta pelo BP, nos termos do n.º 18, do Aviso 3/95 do Ministério das Finanças, mas sim autorizada face ao solicitado pelo BFB e uma vez que ultrapassa o limite estabelecido no n.º 3 do n.º 7 do citado Aviso, não vai ser aceite fiscalmente como custo do exercício, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC, conjugado com o Aviso supra citado, pelo que se procedeu à correcção no montante de 412.781.999\$00, cfr. anexo n.º 2.*

(...)

*2. Perdas Extraordinárias (art.º 23.º)*

*O Banco contabilizou em Perdas Extraordinárias os seguintes custos:*

*- Notas Falsas (nacionais)..... 392.000\$00*

*- Notas Falsas (estrangeiras)..... 164.956\$00*

*- Travellers Cheques ..... 119.301\$00*

*- Eurocheques e notas falsas ..... 100.842\$00*

*Nos termos do corpo do art.º 23.º do CIRC estes custos não são indispensáveis à realização de proveitos ou ganhos, pelo que se efectuará um acréscimo ao lucro tributável no montante de 777.099\$00.”;*

7- O impugnante deduziu a presente impugnação judicial em 20/6/2003, relativamente às correcções mencionadas no ponto 2, nas alíneas b) e e).

**III** – Vem o presente recurso interposto pela representante da Fazenda Pública da sentença do TAF do Porto que julgou precedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRC do exercício de 1996 no que respeita à correcção relativa à provisão para riscos gerais de crédito, no montante de 412.781.999\$00, correspondente à totalidade dos créditos detidos sobre as sociedades Incopel e Incofer.

A Administração Tributária não aceitou esta provisão como custo fiscal, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33.º (actual 34.º) do CIRC, por ter considerado que a provisão ultrapassava o limite estabelecido no n.º 3 do n.º 7 do Aviso 3/95, de 30/6, do Banco de Portugal e a sua constituição não ter resultado de imposição prévia desta entidade, não se enquadrando, por isso, no n.º 18 do citado Aviso.

O impugnante sustenta, por seu turno, que a provisão em causa deve ser aceite como custo fiscal, uma vez que a sua constituição foi autorizada pelo Banco de Portugal.

Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33.º do CIRC, na redacção vigente à data a que se reportam os presentes autos – exercício de 1996, são fiscalmente dedutíveis as provisões específicas constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal às empresas submetidas à sua fiscalização.

Através do Aviso n.º 3/95, de 30/6, o Banco de Portugal definiu as regras e os termos em que as instituições de crédito e as sociedades financeiras estão obrigadas a respeitar na constituição de tais provisões.

A constituição de provisões para riscos gerais de crédito está incluída entre as provisões de constituição obrigatória previstas no referido Aviso (alínea b) do n.º 1).

Mas respeitando a provisão em causa a riscos específicos dos créditos detidos pelo impugnante sobre as sociedades Incobel e Incoper, para que possa ser fiscalmente dedutível, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33.º CIRC, o seu montante devia corresponder a 1% dos valores que constituem a sua base de incidência, conforme estabelece o ponto 3 do n.º 7 do Aviso 3/95 do Banco de Portugal.

Como no caso em apreço o montante da provisão ultrapassava esse limite, o impugnante solicitou autorização ao Banco de Portugal para a sua constituição, o qual considerou adequada, do ponto de vista prudencial, a constituição da provisão para os créditos em questão, no montante de 412.781.999\$00.

Coloca-se, então, a questão de saber se as provisões cuja constituição não é imposta mas apenas autorizada ou ratificada pelo Banco de Portugal devem ser aceites como custos fiscais.

Já vimos que a alínea d) do n.º 1 do artigo 33.º CIRC fala em provisões específicas constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal.

Ao contrário de outras provisões em que o legislador enunciou logo o seu critério definidor e respectivos limites, aqui delegou no Banco de Portugal o exercício desse poder tributário.

Como se refere no acórdão do STA proferido no processo 16745 em 18/3/98, “Estamos perante um caso nítido de delegação de poder administrativo próprio de certa administração directa do Estado (a administração fiscal) numa outra administração não fiscal do Estado exercida por forma indirecta, numa administração levada a cabo através de institutos públicos, como é o caso do Banco de Portugal, cuja explicação se prende com o facto deste se encontrar melhor posicionado para surpreender e dar satisfação ao interesse público que aqui se resolve numa certa conciliação entre os interesses da obtenção de receitas fiscais com os de execução de uma correcta política monetária e financeira a ser concretizada por todos os agentes financeiros e que constitui uma específica atribuição do Banco de Portugal”.

A disciplina da matéria cuja competência se reservou para o Banco de Portugal deve ser efectuada pela via de normas gerais e abstractas mas nada impede que o seja também pela prática de actos administrativos individuais e concretos.

Situação que se veio a alterar, contudo, através da Lei 30-G/2000, a qual veio limitar as provisões fiscalmente dedutíveis como custos fiscais às que, por força de imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, mas que não tem reflexo no caso em apreço na medida em que tal alteração só é aplicável a partir do exercício de 2001 e não a exercícios anteriores como é o caso (n.º 6 do artigo 7.º da citada Lei).

É neste contexto que deve ser visto o n.º 18 do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, segundo o qual este poderá determinar, caso a caso, que uma instituição reforce a sua política de provisionamento, quando considere que, designadamente face à situação dos mercados ou dos sectores de actividade em que ela seja mais activa, as provisões constituídas se mostrem insuficientes.

Sendo, a nosso ver, irrelevante para efeitos de consideração como custo fiscal que a constituição dum provisão que se mostre adequada, do ponto de vista prudencial, resulte de uma prévia determinação do Banco de Portugal ou de uma sua posterior ratificação.

O que importa é que ela seja determinada por razões de uma gestão sã e de prudência e seja supervisionada pelo Banco de Portugal.

A sentença recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser mantida.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.



## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Sisa. Isenção. Aquisição de prédio para revenda. art's 11º, 3º e 16º, 1º, do CIMSISDD.*

### Sumário:

- I — Nos termos do art. 11º, 3º, do CIMSISDD, ficam isentas de sisa as aquisições de prédios para revenda.*
- II — Porém, se o comprador, que adquiriu o prédio para revenda, o revender, constando expressamente da escritura pública que o novo comprador adquire o prédio para revenda, então aquele deixa de beneficiar da isenção da sisa, nos termos do art. 16º, 1º do citado Código.*
- III — Isto mesmo que este comprador acabe por não destinar o prédio para revenda, mas sim venha aí a construir (nesse prédio rústico) uma edificação, submetida ao regime de propriedade horizontal.*

Processo n: 164/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Novandar – Empreendimentos Imobiliários, Ld.

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

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

1. **NOVANDAR – Empreendimentos Imobiliários, Ld.**, com sede na Rua Conselheiro Costa Braga, 211-7º andar, Matosinhos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Penafiel, a liquidação de imposto de sisa e juros compensatórios, praticada pelo 1º Serviço de Finanças de Valongo.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este STA. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A douta decisão recorrida, ao não considerar que o facto de ficar declarado na escritura de compra e venda que o prédio adquirido com isenção de sisa nos termos do n. 3 do art. 11º, do Código da Sisa, ao ser vendido novamente para revenda, fez caducar, nos termos do n. 1 do art. 16º, do mesmo Código a isenção de que tinha beneficiado o anterior comprador, ao adquirir para revenda, padece de erro de julgamento.

B. Aquela declaração vincula ambos os outorgantes, e preenche a condição resolutiva prevista no n. 1 do art. 16º que faz caducar a isenção de que a impugnante havia beneficiado,

C. A caducidade da isenção opera automaticamente, e com efeitos “*ex tunc*” logo que ficou exarada aquela declaração na escritura de 20/05/1999, preenchendo o facto previsto na lei de que o prédio adquirido para revenda, o foi novamente para revenda.

D. Os factos posteriores do destino do prédio não influenciam a condição resolutiva da isenção, verificada anteriormente.

E. A actuação da Administração fiscal e a liquidação efectuada não padece de qualquer vício ou ilegalidade.

F. A douta sentença de que se recorre, padece de erro sobre os pressupostos de direito, de que depende a caducidade da isenção de sisa, prevista no n. 3 do art. 11º do CIMSISDD.

G. A referida sentença padece de erro de direito e infringe o disposto no n. 1 do artigo 16º, do CIMSISDD., pelo que deve ser revogada, considerando-se a impugnação improcedente.

Contra-alegou o impugnante que finalizou as suas alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. Ficou provado que a impugnante adquiriu imóvel destinado, declaradamente, para revenda;

2. Ficou provado que esse imóvel foi, efectivamente, (re)vendido no prazo de 3 anos após a sua aquisição;

3. Ficou provado que, embora, a adquirente desse imóvel tivesse declarado no respectivo instrumento público titular da aquisição que o iria destinar a (re)venda, certo é que o destinou, antes, a nele ser construído um prédio urbano que, a final, foi submetido ao regime jurídico de propriedade horizontal, a fim de ser vendido em fracções.

4. A impugnante cumpriu o programa legal previsto para a concessão e atribuição do benefício de isenção de pagamento de imposto de sisa na aquisição de prédios destinados a (re)venda.

5. A Administração Tributária, sem indagar a veracidade da declaração da Canadia, Ld, conformou-se com ela, apesar de se ter demonstrado como falsa e de ter sido usada fraudulentamente para obtenção, por parte daquela declarante, de vantagem fiscal.

6. A sentença fazendo correcta interpretação dos factos e do direito aplicável aos mesmos, con-substancia uma decisão justa e ajustada aos interesses em jogo.

7. A materialidade da situação demonstrada em juízo é aquela que o legislador previu para que, numa base de justiça, seja concedido o benefício da isenção de sisa num caso de aquisição de imóvel para efectiva (re)venda...e não para defraudar a letra e o espírito das normas facilmente ao alcance de contribuintes menos sérios e pouco escrupulosos na declaração de intenções que nunca estiveram presentes no seu espírito.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

Por escritura de compra e venda celebrada no dia 14.05.1998, a ora impugnante adquiriu para revenda, no exercício da sua actividade comercial de compra e revenda de imóveis, o prédio rústico inscrito na matriz predial da freguesia e concelho de Valongo sob o artigo n.1460, aquisição esta que ficou isenta do Imposto Municipal de Sisa.

Por escritura de compra e venda celebrada no dia 20.05.1999, o impugnante vendeu, no exercício da sua actividade comercial de compra e revenda de imóveis o referido prédio rústico a CANADIA, Lda.

A Canadia, Ld. declarou que comprava o imóvel para revenda.

Mas a Canadia, Ld, não revendeu o prédio rústico em causa.

A Canadia, Lda. construiu nesse prédio rústico uma edificação que foi submetida ao regime da propriedade horizontal.

Com base nos artigos 16º, n. 1 e 115º, n. 5 do CIMSISDD, o Serviço de Finanças procedeu à liquidação do imposto Municipal de Sisa ao ora impugnante pelo facto de ter revendido o referido prédio para revenda.

A ora impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação aqui impugnada, em 14.01.2004.

A mesma foi indeferida tacitamente, nos termos do art.106º do CPPT e art. 57º, n.º 5 da LGT.

A impugnante foi notificada da liquidação em causa no dia 30.09.2003.

No dia 15.10.2003 efectuou o pagamento da liquidação.

3. Está em causa a interpretação dos artºs 11º, n.º 3 e 16º, 1º, do CIMSISDD:

Dispõe o primeiro daqueles normativos:

“Ficam isentos de sisa:

“ ...

“3º. As aquisições de prédios para revenda ...”.

Dispõe, por sua vez, o n.º 1 do art. 16º do citado Código:

“As transmissões de que tratam os nºs 3 ... do art. 11º ... deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique, respectivamente:

“1º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o *foram novamente para revenda*.

“...”.

Ora, como resulta da escritura pública, o imóvel foi revendido para revenda. È isso que consta do documento público.

Parecia assim evidente que a aquisição inicial deixava de beneficiar da isenção.

Mas não é essa a perspectiva do Mm. Juiz *a quo*.

E para fundamentar a sua decisão escreveu textualmente o seguinte:

“A Administração Tributária bastou-se com a declaração da adquirente Canadia, Ld, de que adquiria o prédio rústico para revenda, para que a aqui impugnante perdesse o direito à isenção de pagamento do imposto de sisa de que tinha beneficiado.

“A impugnante provou que a Canadia, Ld., ao contrário do que declarou na escritura pública de compra e venda, não adquiriu para revender, mas comprou para construir.

“Deve pois a impugnante beneficiar da isenção do pagamento do imposto de sisa pela aquisição do referido prédio”.

Não concordamos.

Desde logo, porque a seguir-se a tese do Mm. Juiz *a quo* havia duas isenções e não uma. O que é uma fraude à lei.

Depois porque a escritura pública é um encontro de vontades.

E ao outorgar a escritura, o impugnante sabia que o comprador adquiria o prédio para revenda. Disse-o este expressamente

E logo aí deixou o impugnante de beneficiar da isenção da sisa, pois sabia que estava a vender para revenda. E não podia deixar de saber que, em tais condições, perdia o benefício. Como resulta expressamente da lei

Se depois o comprador destina o prédio à revenda ou vai, nesse prédio rústico, construir uma edificação, submetida ao regime de propriedade horizontal (como consta do probatório) é uma questão posterior, que já não é relevante para aquele efeito (benefício da isenção de sisa).

Com a assunção, na escritura, do destino do prédio (para revenda) o vendedor (aqui impugnante) perdeu o benefício da isenção de sisa.

Bem andou pois a administração fiscal em liquidar sisa à impugnante.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consonância, improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, aqui e na 1ª instância, fixando-se a procuradoria, neste STA, em 40%.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Caducidade. Conhecimento oficioso.*

### Sumário:

*A caducidade do direito a embargar a penhora efectuada em execução fiscal é de conhecimento oficioso, tratando-se de direitos indisponíveis, como é o caso do direito à cobrança de impostos.*

Processo n.º 166/07-30.

Recorrente: Elsa Maria da Silva Teixeira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

**ELSA MARIA DA SILVA TEIXEIRA**, residente em Creixomil, Guimarães, recorre da sentença de 29 de Setembro de 2006 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que absolveu da instância a Fazenda Pública nos embargos de terceiro que deduzira à penhora de imóvel efectuada em execução fiscal instaurada contra Abílio Rodolfo Salgado de Castro.

Formula as seguintes conclusões:

«1

Os presentes Embargos de Terceiro foram liminarmente admitidos por douda decisão judicial, sendo que na Contestação oferecida pela Fazenda Pública, verifica-se que não foi por ela arguida, no referido articulado, a excepção de caducidade.

2

A excepção de caducidade que motivou a absolvição da instância é matéria não excluída da disponibilidade das partes, pelo que o Tribunal não pode suprir a falta de alegação que, para ser eficaz, carece de arguição por aquele a quem aproveita - n.º 2 do artigo 326º e 303º do Código Civil.

3

Sendo que, no caso em apreço, a parte a quem aproveita a caducidade é, precisamente, a Fazenda Pública - artigo 301º Código Civil -, não tendo o Ministério Público legitimidade para invocar uma matéria que se encontra na disponibilidade das partes.

4

Motivo pelo que o Tribunal deverá conhecer da matéria substancial que é levantada no presente processo, sob pena de violação do constante nos artigos 326º e 303º do Código Civil, assim como o artigo 489º do Código de Processo Civil.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a douta Sentença recorrida, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o parecer seguinte:

«1. O prazo de 30 dias para a dedução de embargos de terceiro é de caducidade porque respeita ao exercício de um direito (art. 298<sup>o</sup> n.º 2 CCivil); e peremptório, porque o seu decurso extingue o direito de praticar o acto (art. 145<sup>o</sup> n.º 3 CPC).

A caducidade constitui uma excepção peremptória, na medida em que consubstancia um facto que impede o efeito jurídico dos factos articulados pelo embargante (art. 493<sup>o</sup> n.º 3 CPC/art.2<sup>o</sup> alínea e) CPPT).

2. O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da questão da caducidade, na medida em que obsta ao conhecimento do pedido da embargante (art. 121<sup>o</sup> n.º 2 CPPT; neste sentido Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4<sup>a</sup> edição 2003 p. 529); a sua legitimidade não foi impugnada pela embargante no exercício do direito de audição (art. 121<sup>o</sup> n.º 2 último segmento CPPT; fls. 99/100).

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.»

1.4. Notificada deste parecer, diz a recorrente «que o Ministério Público, ao contrário do alegado, não tem competência para suscitar questões que estejam, como está a que ora se discute, na disponibilidade das partes».

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1.

Foi instaurado processo de execução fiscal, n.º 0418-99/103283.8 e apensos, contra Abílio Rodolfo Salgado Castro, por dívidas de IVA e coimas fiscais, no valor de 6 703.86 €.

2.

Em 26.03.2003, foi penhorado um prédio urbano, designado pela fracção “S”, constituído por andar com aparcamento, destinado à habitação, sito no Lugar do Salgueiral, Bloco Sul, freguesia de Creixomil, concelho de Guimarães, inscrito na matriz predial urbana com o n.º 1600-S<sup>o</sup>, da referida freguesia, descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães sob o n.º 00283/121087, por dívidas de Abílio Rodolfo Salgado Castro (fls. 18 processo de execução apenso aos autos);

3.

A embargante foi notificada em 27.03.2003, através do ofício n.º 4664, datado de 26.03.2003, por carta registada, com aviso de recepção, constante de fls. 14 a 16 do processo de execução apenso aos autos;

4.

A embargante requereu o pedido de apoio judiciário em 05.05.2003;

5.

Os presentes embargos foram deduzidos em 04.07.2003».

3.1. A ora recorrente deduziu embargos de terceiro à penhora de um bem imóvel, que teve lugar em execução fiscal instaurada contra Abílio Rodolfo Salgado Castro, alegando ter sido sua mulher, achando-se dissolvido o matrimónio, e constituir aquele imóvel bem comum do casal ainda não partilhado.

A instância judicial foi julgada extinta, por caducidade do direito a embargar, já que a embargante fora notificada da penhora e não reagiu dentro do prazo de 30 dias de que dispunha, mas só depois.

Recorre a embargante com fundamento em que a Fazenda Pública não invocou, na contestação, a caducidade do direito à dedução de embargos, não podendo o tribunal suprir a falta dessa invocação, e carecendo o Ministério Público de legitimidade para a respectiva arguição.

A recorrente não questiona, frontalmente, a declarada intempestividade dos embargos que deduziu; o que reclama é do conhecimento dessa intempestividade sem que a Fazenda Pública a tivesse invocado.

A questão a decidir é, pois, apenas, a de saber se a intempestividade dos embargos de terceiro à penhora efectuada em execução fiscal é de conhecimento oficioso, podendo ser levantada pelo Ministério Público, ou se, pelo contrário, o juiz só dela pode conhecer se arguida na contestação.

3.2. A recorrente parece incorrer em confusão ao invocar em abono do seu entendimento as disposições dos artigos 301<sup>o</sup>, 303 e 306<sup>o</sup> n.º 2 do Código Civil, que todas respeitam, em primeira linha, à prescrição e não à caducidade.

Mas o prazo aqui em causa é de caducidade e não de prescrição: devendo os embargos ser deduzidos no prazo indicado no artigo 237<sup>o</sup> n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o decurso desse prazo sem iniciativa do interessado faz extinguir o seu direito a embargar – cfr. os artigos 145<sup>o</sup> n.º 3 do Código de Processo Civil e 298<sup>o</sup> n.º 2 do Código Civil.

Ora, a regra é ser a caducidade do conhecimento oficioso do tribunal, salvo «se for estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes», conforme dispõe o artigo 333<sup>o</sup> n.º 1 do Código Civil. Por outras palavras, o juiz só não tem o dever de ofício de apreciar a caducidade do direito à

acção quando o objecto desta se insira no âmbito das relações jurídicas disponíveis. Neste caso, a caducidade tem de ser suscitada por aquele a quem aproveite, de acordo com a disposição do artigo 303º do Código Civil, *ex vi* artigo 333º n.º 2.

A pergunta que a seguir exige resposta respeita a saber se, no caso, estamos perante direitos disponíveis, como quer a recorrente, ou indisponíveis, como entendeu a Mm<sup>a</sup>. Juiz.

A solução não é difícil de alcançar, desde logo, à luz do que estabelece o artigo 30º n.º 2 da Lei Geral Tributária, segundo o qual «o crédito tributário é indisponível».

E, sendo-o, a Fazenda Pública não é livre de abrir mão dele, permitindo, sem oposição, que na acção que visa a sua cobrança coerciva sejam colocados obstáculos transponíveis a essa cobrança. Esse é o caso dos embargos opostos à penhora, cuja procedência conduz ao desaparecimento da mesma penhora, com os consequentes *embargos* à cobrança; mas que, não sendo deduzidos em devido tempo, não podem alcançar êxito.

Aliás, mesmo no âmbito do processo executivo comum, é claro o artigo 354º do Código de Processo Civil, segundo o qual os embargos devem ser liminarmente indeferidos quando intempestivos - antes, pois, de a parte contrária ter tido oportunidade para invocar a caducidade do direito do embargante.

E que a caducidade do direito a embargar é do conhecimento oficioso já decidiu este mesmo Tribunal, em 26 de Fevereiro de 1997, no processo n.º 20795.

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos do recurso expressos nas conclusões das respectivas alegações.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada.

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

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Derrogação do sigilo bancário. Sócios e/ou administradores duma sociedade. Terceiros.*

### Sumário:

- I — O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros depende de autorização judicial expressa, nos termos do n.º 7 do artigo 63.º-B da LGT.*
- II — Os sócios e/ou administradores duma empresa que está a ser alvo de uma inspecção não podem deixar de considerar-se, para este efeito, terceiros ainda que se encontrem numa relação especial com aquela.*

Processo n.º 187/07-30.

Recorrente: António Pedro Noronha Abreu e Sousa e Outros.

Recorrido: Director Geral dos Impostos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I — António Pedro Noronha Abreu e Sousa e outros, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mm. Juíza do TAF de Braga que lhes julgou improcedente o recurso interposto do despacho do DGI de 18/9/06, proferido ao abrigo do disposto no artigo 63.º da LGT, que autorizou os funcionários da inspecção tributária a acederem directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que os mesmos sejam titulares, dela vêm recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Nos termos do art.º 12º da LGT as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, pelo que, tendo o facto jurídico que é pressuposto da derrogação do sigilo bancário, a alegada falsidade das facturas n.ºs 980336, 980449 e 980569, ocorrido em data anterior à entrada em

vigor do artigo 63.º-B, aprovado pela Lei 30-G/2000, de 29/12, não será esta norma aplicável ao caso dos presentes autos.

2. Resulta inequivocamente dos documentos juntos aos autos que os Recorrentes, notificados para exercerem o direito de audição na qualidade de Administradores da IMO, não se consideraram notificados para tal efeito uma vez que a conta bancária de que são titulares nenhuma relação tinha ou tem com a empresa de que são administradores – cfr. docs. juntos sob os números 13 a 18 juntos com o recurso da decisão do Sr. Director dos Impostos.

3. A douda sentença recorrida não se pronunciou sobre a pretensão dos Recorrentes de verem declarada a nulidade de todo o procedimento, pelo facto de não serem notificados para exercerem o direito de audição prévia, pelo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 668.º do CPC, padece a sentença em crise de vício de nulidade.

4. Na sentença recorrida apenas se faz referência à “invocada irregularidade das notificações”, aludindo-se à notificação de 21.09.2006, omitindo-se qualquer consideração sobre a regularidade das notificações para o exercício do direito de audição.

5. A notificação de 21.09.2006 deve considerar-se igualmente inválida, uma vez que os Recorrentes foram notificados na qualidade de Administradores da IMO, não sendo a IMO titular da conta bancária cujo sigilo se pretende ver derogado.

6. Não tendo sido possibilitado aos Recorrentes o direito de audição consignado na lei, enferma o presente procedimento de vício de nulidade que afecta todo o procedimento, sendo a decisão inconstitucional por violação do n.º 1 do artigo 26.º e n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que expressamente se invoca.

7. Nos termos dos n.ºs 7 do artigo 63.º-B da LGT, aplicável ao tempo da prática dos factos – Lei 30-G/2000, de 29/12 – “O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa...”.

8. Conclui-se na douda sentença recorrida que o facto de dois dos titulares da conta cujo sigilo se pretende revogar serem administradores da IMO e um deles ter sido sócio, implica a conclusão de que não serão terceiros em relação ao contribuinte objecto de fiscalização.

9. Tal conclusão é manifestamente errada, porquanto a conta em causa não é titulada pelos administradores da IMO, mas por cada um deles, portadores da sua própria singularidade e, portanto, pessoas distintas do contribuinte.

10. É certo que os recorrentes se encontram numa relação especial com o contribuinte que se encontra a ser alvo de fiscalização, porém, para que seja derogado o sigilo bancário a pessoas que se encontrem nesta situação de especial relação com o contribuinte, é necessária decisão judicial expressa, não sendo para tal competente o Sr. Director Geral dos Impostos.

11. Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data da notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

12. Concluída a inspecção é elaborado relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídica.

13. Notificada a sociedade do relatório final, não restam dúvidas que terminou a inspecção tributária.

14. Encontrando-se concluídas as inspecções referentes aos exercícios de 2001 a 2003, não será possível a derrogação do sigilo bancário, por manifesta inutilidade superveniente.

15. Tendo em consideração a presunção de veracidade das declarações do contribuinte prevista no artigo 75.º da LGT, cabe à Administração Tributária o ónus da prova desses pressupostos, pela demonstração ou existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributária ou da existência de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, não podendo, por isso, a actuação da Administração Tributária assentar em meras suspeitas ou suposições.

16. Incumbe à Administração Tributária o ónus da prova da existência dos factos que integrem o fundamento previsto na lei para que possa derrogar a regra geral do sigilo bancário, o que se encontra em consonância com o que vem estatuído no artigo 342.º do Código Civil, como regra geral, segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos respectivos factos constitutivos.

17. A lei impõe à Administração Tributária um especial dever de fundamentação, impondo-lhe a expressa menção dos motivos concretos que suportam e justificam o acto, por forma a que possa ser sindicado se enunciou factos objectivos e concretos donde possa concluir-se pela existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, dos quais depende a derrogação do sigilo bancário.

18. Não basta, pois, que a Administração Tributária “pressuponha” (cfr. n.º 7 “in fine” da matéria dada como provada) que existem indícios da prática de crime doloso ou da falta de verdade do declarado.

19. Nos presentes autos é manifesto que os elementos apontados pela Administração Tributária não concretizam factos necessários e suficientes que indiciem a prática de crime doloso ou factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

20. Desde logo não evidenciam factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, porque, sendo o cheque em causa contabilizado no exercício de 2001, e tendo os exercícios de 2002 e 2003 sido objecto de fiscalização, não foi alterada a verdade declarada, por forma a justificar a derrogação do sigilo fiscal.

21. A derrogação do sigilo bancário ao abrigo da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT só pode ter lugar quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, devendo o respectivo despacho fundamentar os factos integradores dos indícios de um concreto ilícito penal em matéria tributária previsto numa concreta norma incriminadora, não bastando a mera conclusão genérica de que os factos são passíveis de integrarem um crime fiscal, sem referir qual.

22. Violou a douta sentença recorrida o n.º 1 do artº 26.º e n.º 2 do artº 18.º da Constituição da República, a alínea d) do n.º 1 do artº 668.º do CPC e artºs 12.º e 63.º-B da LGT.

23. Diga-se ainda que existe manifesto lapso no ponto 12 da matéria de facto provada, porquanto as notificações de 12 de Junho a que se alude no ponto 10 se referem ao exercício do direito de audição e a notificação da decisão do Sr. Director Geral dos Impostos se encontra datada de 20.09.2006. Porque se trata de evidente lapso decidiu-se não recorrer da matéria de facto.

Contra-alegando, veio a representante da Fazenda Pública defender a manutenção da sentença recorrida por não enfermar, em seu entender, de qualquer nulidade e por ter feito uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos.

A Mma. Juíza “a quo” manteve a sua decisão por entender que não ocorre a nulidade prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, pelo facto de a mesma ter conhecido a invocada questão das notificações para o exercício do direito de audição.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que deve este Tribunal declarar-se incompetente em razão da hierarquia para o seu conhecimento.

Notificados para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão suscitada pelo MP, vieram os recorrentes defender a competência deste Tribunal para conhecer do recurso por continuarem a pensar que o que se põe em crise é apenas a errada interpretação e aplicação da lei.

II – Na sentença recorrida mostra-se fixada a seguinte a matéria de facto:

1 - Os recorrentes, António Pedro de Noronha Abreu e Sousa e Luís Jorge Noronha de Sousa Gonçalves, são administradores da empresa IMO-INDUSTRIAS MATALÚRGICAS, SA..

2 - O recorrente António Ferreira Gonçalves foi sócio da empresa identificada em 1) pelo menos até 15.11.2000, com uma quota de € 56.000,00, data em que a mesma se transformou em SA..

3 - A empresa referida em 1) dedica-se à actividade de ‘Indústria metalúrgica e comércio de produtos do seu fabrico, nomeadamente mobiliário metálico’ e tem a sua sede em Longra, Rande, Felgueiras.

4 - A empresa foi objecto de uma inspecção tributária relativamente aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

5 - Dessa inspecção resultaram correcções para efeitos de IRC, relativamente aos exercícios de 2001 e 2002.

6 - A inspecção realizada foi motivada por uma denúncia em que se referencia a empresa identificada em 1) como utilizadora de facturas falsas, bem como de proceder a vendas sem emissão das competentes facturas.

7 - De acordo com a informação prestada pelo funcionário que realizou a inspecção tributária e para efeitos de derrogação do sigilo bancário e constante do PA a fls. 1 a 3, e cujos extractos se transcrevem, foi apurado o seguinte:

“(…) da contabilidade da empresa ‘IMO indústrias Metalúrgicas, SA’ verificou-se no decorrer da acção inspectiva levada a efeito ao ano de 2001, (...), a existência de dois fornecedores, cuja identificação julgamos ser o referido na denúncia, ou seja, o empresário individual Francisco Freitas de Sousa Magalhães’ contribuinte n.º 123826438, e a empresa “Francisco Sousa Magalhães, Lda. “, contribuinte n.º 505205440.’ (...) Relativamente ao fornecedor “Francisco Freitas de Sousa Magalhães” (...) Tendo sido solicitada cópia, frente e verso, dos cheques emitidos para pagamento das facturas do referido fornecedor, verificou-se que os mesmos foram depositados numa conta bancária pertencente à empresa “Francisco Sousa Magalhães, Lda.’ com excepção do cheque n.º 52335673 sobre o BCP que foi depositado na conta nº4-1865606-000-001 do BPI, em que os titulares são os administradores da empresa ‘IMO Indústrias Metalúrgicas, SA’ (...) Assim, verifica-se que o cheque n.º 52335873 sobre o BCP emitido em 27.12.2001 para pagamento de facturas de 1998, com os nºs 980336, 980449 e 980569 ao fornecedor “Francisco Freitas de Sousa Magalhães’ foi por este endossado, sendo finalmente depositado numa conta em que os titulares são os administradores da empresa que o emitiu. (...) Não obstante a referida conta não estar titulada em nome da empresa, o facto de os seus titulares ser um conjunto dos seus administradores, pressupõe que a mesma está relacionada com a actividade da empresa.”

8 - No âmbito do procedimento da inspecção e ao abrigo do dever de colaboração expresso no art. 59.º da LGT e artº 77.º do CIVA, foi solicitado aos Exmos. Srs. António Pedro Noronha Abreu de Sousa, Fernando Rui Noronha Abreu Sousa, Luís Jorge Noronha Sousa Gonçalves, Luís de Sousa Gonçalves e António Ferreira Gonçalves a autorização para acesso à conta n.º 4-186506-000-001.

9 - A autorização requerida não foi concedida.

10 - Por ofício datado de 12 de Junho de 2006, foram os ora recorrentes notificados para o exercício do direito de audição.

11 - Em 21.09.2006 foram os ora recorrentes notificados da decisão do Exmo. Sr. Director Geral dos Impostos que a seguir se transcreve: “(...) 1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente informação e da Informação em que se fundamentou o projecto de decisão, ambas dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos do artigo 63ºB, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, e tendo ponderado o alegado pelos contribuintes em sede audição, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 e nos termos do n.º 5 do referido normativo, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que sejam titulares António Pedro Noronha Abreu e Sousa, com o NIF 155683411, Luís Jorge Noronha de Sousa Gonçalves, com o NIF 125195370 e António Ferreira Gonçalves, com o NIF 137677804, todos na qualidade de Administradores da IMO - Indústrias Metalúrgicas SA, com o NIPC 500136939. (...) 2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças do Porto, com vista ao prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário (...) Em 06.09.18 “.

12 - A notificação referida em 10 refere em assunto o seguinte: “Notificação da Decisão de derrogação do sigilo bancário (nº2 do artº 63ºB da Lei Geral Tributária), que substitui a efectuada pelo N/ofício n.º 70256/0504 datado de 01.08.2006, dado que por lapso a mesma foi efectuada tendo por base apenas o Projecto de Decisão e não a Decisão Final do Sr. Director Geral dos Impostos”.

13 - Em 20.01.2006, foi concluído o relatório da inspecção relativamente ao exercício económico de 2001 realizado à IMO, no que se refere às correcções em sede de IRC.

14 - Em 07.11.2006 foi concluído o relatório da inspecção relativamente ao exercício de 2002 e 2003, no que se refere às correcções para efeitos de IRC.

15 - Contra a IMO, corre seus termos o inquérito n.º 542/04.9TAFLG, nos Serviços do Ministério Público do Tribunal Judicial de Felgueiras.

III – 1.- Vem suscitada desde logo pelo Exmo. Magistrado do MP a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia porquanto em seu entender o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo, assim, competente para o seu conhecimento, nos termos do disposto nos artigos 280.º, n.º 1 do CPPT, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, o TCAN.

Para o efeito, alega o Exmo. PGA que os recorrentes vêm pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o tribunal recorrido não estabeleceu na sentença recorrida, citando nomeadamente a conclusão 20.<sup>a</sup> em que os recorrentes referem que não se evidenciam «factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado porque, sendo o cheque em causa contabilizado no exercício de 2001, e tendo os exercícios de 2002 e 2003 sido objecto de fiscalização, não foi alterada a verdade declarada por forma a justificar a derrogação do sigilo fiscal» em confronto com o teor da matéria de facto levada ao probatório, onde se refere que «a empresa foi objecto de uma inspecção tributária relativa aos exercícios de 2001, 2002 e 2003» e que «dessa inspecção resultaram correcções para efeitos de IRC, relativamente aos exercícios de 2001 e 2002».

Respondem os recorrentes, afirmando que aceitam toda a factualidade provada e que o que não aceitam é a interpretação e aplicação da lei decorrente desses factos.

Ou seja, os recorrentes não vêm pôr em causa os factos levados ao probatório, antes contestam que, perante a factualidade assente, se possa concluir pela verificação dos pressupostos necessários para a derrogação do sigilo bancário no caso concreto.

Afigura-se-nos que os recorrentes têm razão nesta matéria.

Com efeito, eles não invocam factos que não tenham sido levados ao probatório (na verdade, eles não afirmam ou põem em crise que a empresa não foi objecto de inspecção tributária relativa aos exercícios de 2001 a 2003 ou que dessa inspecção não tenham resultado correcções para efeitos de IRC), nem referem factos relevantes que nele tenham sido ignorados, apenas se limitam a concluir que com a factualidade dada como provada não se pode julgar verificada a existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Em suma, o que os recorrentes alegam é que quer a AF quer a sentença recorrida fizeram uma errada interpretação e aplicação do artigo 63.º-B da LGT, pelo que é a legalidade da actuação da AF e o, conseqüente, erro de julgamento de direito da sentença que sanciona aquela conduta que os recorrentes apenas atacam.



E, assim sendo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo este Tribunal o competente para o apreciar.

2.- Começam os recorrentes por invocar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, já que não se pronunciou sobre a pretensão dos recorrentes de verem declarada a nulidade de todo o procedimento pelo facto de não serem notificados para exercerem o direito de audiência prévia.

Improcede, porém, tal alegação uma vez que a sentença recorrida apreciou expressamente essa questão, só que considerando os recorrentes regularmente notificados.

Não estamos, assim, perante qualquer omissão de pronúncia, pelo que inexistente a aludida nulidade.

Invocam também os recorrentes a não aplicabilidade do artigo 63.º-B da LGT já que a alegada falsidade das facturas terá ocorrido em data anterior à entrada em vigor deste normativo legal.

Falece, contudo, este argumento dos recorrentes uma vez que à data em que a AF decide aceder às contas bancárias dos recorrentes já estava em vigor a disposição legal ao abrigo da qual ela o pretendia fazer, sendo esta a data que releva e não a data em que terão sido praticados os factos que sustentam esse acesso para além de que o pagamento das referidas facturas só ocorreu em 2001, através da emissão do cheque posteriormente depositado na conta dos recorrentes à qual a AF pretende ter acesso.

É, assim, claramente aqui aplicável o artigo 63.º-B da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 30-G/2000, de 29/12.

Importa, por isso, então apurar se, à luz deste preceito, é ou não legal o despacho do DGI que determina o acesso às contas bancárias dos recorrentes por se verificarem os condicionalismos do seu n.º 2, alínea c).

Nos termos do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da LGT, a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Este poder visa o acesso aos documentos bancários dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos ou quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito (n.º 1 do artigo 63.º-B da LGT).

O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende, todavia, de autorização judicial expressa, por força do que dispõe o n.º 7 do artigo 63.º-B da LGT.

No caso em apreço, na sequência da acção inspectiva que se encontrava a decorrer ao sujeito passivo IMO – Indústrias Metalúrgicas, SA, tendo-se apurado a existência de uma conta bancária, de que são titulares os ora recorrentes, na qual foi depositado um cheque emitido por aquela empresa para pagamento de facturas emitidas por determinado fornecedor, foi entendido pelos serviços de inspecção tributária ser necessário o acesso à referida conta, com vista a avaliar a existência ou não de benefício obtido pela empresa pela utilização das facturas que se presumem falsas (cfr. fls. 2, 3 e 4 do processo administrativo apenso).

Daí que aqueles serviços tenham solicitado o acesso àquela conta ao DGI, o qual por despacho de 18/9/2006 deferiu tal acesso, por se verificarem os condicionalismos do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da LGT (cfr. fls. 45 do processo administrativo apenso).

Sucedee, porém, que a conta em questão, conforme consta da própria informação elaborada pelos serviços de inspecção tributária para efeitos de derrogação do sigilo bancário, não está titulada em nome da empresa que estava a ser fiscalizada mas sim em nome dos recorrentes (seus administradores e/ou sócios).

Os quais, por serem pessoas distintas, não podem deixar de ser considerados terceiros em relação ao contribuinte que está a ser alvo de inspecção, não obstante a sua relação especial com este (v. Ac. deste Tribunal de 16/2/2005, no recurso 1395/04).

E a derrogação do sigilo bancário relativamente a estes, nos termos do citado n.º 7 do artigo 63º-B da LGT depende de autorização judicial expressa.

O que no caso em apreço não foi solicitado, tendo sido próprio DGI a decidir o acesso, nos termos apenas do n.º 2 do referido artigo 63.º-B.

Decisão que, por ser praticada por entidade que não tinha competência para o efeito, enferma, por isso, de ilegalidade.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e, conseqüentemente, anular o despacho do DGI impugnado.

Custas pelo recorrido na 1.<sup>a</sup> instância e neste Tribunal, fixando-se a procuradoria aqui em 1/8.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Duplo grau de jurisdição.*

### Sumário:

*Consideram-se proferidos em segundo grau de jurisdição, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo emitidos em sede de recursos jurisdicionais de decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais, ainda que neles se conheça, pela primeira vez, de determinada questão, como, por exemplo, da caducidade do direito de acção.*

Processo n.º 195/07-30.

Recorrente: Edgarcar-Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Edgarcar – Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda., vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo-Sul que “revogou” a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação deduzida por aquela contra liquidação adicional de IRC respeitante ao exercício de 1996.

Fundamentou-se a decisão em que, “tendo a recorrente sido notificada do indeferimento de reclamação graciosa em 23 de Abril de 2002” e “tendo a petição inicial da impugnação dado entrada na repartição de finanças do Barreiro em 9 de Maio de 2002”, “é a mesma intempestiva, já que foi apresentada no décimo sexto dia contado daquela notificação” e o prazo de impugnação, nos termos do artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é de 15 dias, pelo que julgou “procedente a questão prévia da caducidade do direito à impugnação e, conseqüentemente, absolveu do respectivo pedido a Fazenda pública, assim se revogando a decisão recorrida”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) *Entendeu-se na decisão recorrida que havia caducado o direito da recorrente impugnar uma vez que a impugnação por si apresentada o havia sido intempestivamente dizendo-se para sustentar tal que a recorrente havia sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa em 23/04/2002 apenas tendo a impugnação judicial dado entrada na Repartição de Finanças do Barreiro em 09/05/2002, ou seja no 16º dia quando apenas teria 15 para deduzir em tempo a impugnação.*

b) *Mais se acrescentando que não se vislumbra que a PI tivesse sido remetida por via postal em data anterior.*

c) *Em primeiro lugar a recorrente já anteriormente havia sido chamada a pronunciar-se sobre a questão da tempestividade mas num outro prisma, foi ele o de que então se alvitrou que a impugnação teria sido apresentada muito para além do prazo mas sem se levar em devida conta que a aqui recorrente tinha apresentado previamente reclamação graciosa.*

d) *Ora afastado esse argumento veio a recorrente agora a ser notificada da decisão da intempestividade da impugnação mas com um fundamento diverso e em relação a este aspecto nunca foi a recorrente chamada a pronunciar-se constituindo a mesma uma verdadeira decisão surpresa.*

e) *Ora tal é, em primeiro lugar, violador do artigo 20º da CRP uma vez que este pretende assegurar para os intervenientes processuais um processo justo e equitativo.*

f) *O princípio do contraditório, ou da pronúncia em relação às questões suscitadas no processo, enquanto garantia de processo justo e equitativo, é, pois, incontornável no nosso Estado de Direito.*

g) *Constituindo a decisão em causa, e como já sobredito, uma decisão surpresa o que tem vindo de forma sistemática e reiterada a repugnar à jurisprudência dos nossos tribunais superiores e supra citada.*

h) *Sendo, assim, denegado à recorrente o direito a um processo justo e equitativo em violação do artigo 20º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.*

i) *Acresce, em segundo lugar, que nem pode colher contra a pretensão da ora recorrente o facto de não se vislumbrar que a PI tivesse sido remetida por via postal em data anterior pois que nos termos do artigo 111º, n.º 1 do CPPT a DGCI deve remeter ao representante da Fazenda Pública o processo administrativo devidamente organizado; Acrescentando o n.º 2, alínea c) do mesmo normativo que deverá ser remetida também o procedimento de reclamação graciosa; Mais acrescentando o seu n.º 3 que a reclamação graciosa deve ser apensa à impugnação.*

j) *E como será também bom de ver naquele processo administrativo deverão estar juntos todos os documentos existentes no procedimento bem como todas as referências à forma como os mesmos chegaram à DGCI.*

k) *Ora presumiu a recorrente que a DGCI havia dado cumprimento ao dever que lhe incumbia tendo assente tal sua presunção no artigo 59º, n.º 2 in fine da LGT.*

l) *Pelo que jamais seria considerável pela recorrente a hipótese de a DGCI remeter, como pelos vistos remeteu, o processo administrativo de forma fragmentada ou selectiva, entenda-se, ter procedido à remessa do mesmo sonogado das referências à forma como a impugnação apresentada pela aqui recorrente havia chegado aos seus serviços.*

m) *Mas para que dúvidas não fiquem em relação ao menor acerto da decisão que considerou caducado o direito da ora recorrente impugnar junta esta acima o talão de registo dos CTT do qual se vislumbra que a impugnação judicial foi remetida à Repartição de Finanças do Barreiro no dia 08/05/2002.*

n) *Entende a recorrente que a junção do supra referido documento nesta fase é lícito nos termos do artigo 524º, n.º 2 do CPC aplicável ex vi artigo 2º, e) do CPPT, isto uma vez que a sua apresentação se tornou necessária devido a ocorrência posterior.*

o) *Ainda que a impugnação judicial tivesse dado entrada na Repartição de Finanças do Barreiro no 1º dia após o terminus do prazo legal, o que jamais se concederá mas que aqui se aborda apenas por mero dever de patrocínio, ainda assim a conclusão não podia ser a que foi sufragada pela decisão, pois que ninguém duvidará que o processo de impugnação assume natureza judicial.*

p) *Ora assim sendo é-lhe aplicável o artigo 145º do CPC.*

q) *E isto ainda que a recorrente se não tivesse aprestado de imediato a pagar a mesma uma vez que perante tal omissão se impunha à secretaria fazer a respectiva notificação para tal - artigo 145º, n.º 6 do CPC.*

r) *Por que por tudo quanto vem de se alegar violou a decisão recorrida os artigos 3º, n.º 3 e 145º, n.ºs 5 e 6 do CPC, 111º do CPPT, 20º, n.º 4 da CRP bem como fez errónea interpretação da matéria de facto, pelo que não se pode a mesma manter antes devendo ser revogada e substituída por uma outra que faça a apreciação do mérito da causa se a tal nada mais obstar.*

*Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogada a decisão tomada e substituída a mesma por outra que ordene a prossecução do recurso para apreciação de mérito, tudo o mais com as consequências legais.*

*Mais se requer, e nos termos supra expostos em relação à admissibilidade da junção de meios de prova nesta fase do processo, que seja oficiado a Repartição de Finanças do Barreiro para proceder à junção aos presentes autos do livro de entradas do dia 09/05/2002 do qual conste, como terá de constar, a forma como a impugnação judicial apresentada pela aqui recorrente deu entrada naqueles serviços com a expressa indicação do número de talão de registo dos CTT que foi em tal livro averbado.*

*Tudo isto para efeitos de confronto com o documento 1 que aqui se junta.*

*Não houve contra-alegações.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que “não é admissível a interposição de recurso de acórdão do TCA com fundamento em erro de julgamento, mas apenas com fundamento em oposição de acórdãos, não invocada pela recorrente”, pois o “processo foi iniciado (...) [posteriormente] à instalação do TCA em 15 de Setembro de 1997”, sendo que “a decisão que admitiu o recurso não vincula o tribunal superior” – cfr. a Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho, o artigo 103.º, n.º 1, alínea a), da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro e os artigos 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Por outro lado, “o argumento invocado pela recorrente de que a questão da caducidade da impugnação judicial apenas foi apreciada, em 1.º grau de jurisdição, no acórdão do TCA não colhe, porquanto a sentença do TAF de Almada já se tinha pronunciado sobre ela (ainda que implicitamente) ao considerar, na componente saneador, que não existiam excepções ou questões que obstassem ao conhecimento do mérito da impugnação judicial”. Por fim, mostra-se também inadmissível a convoção do recurso de agravo.

Mostraram-se corridos os vistos legais.

Em sede factual, vem apurado que:

1 - Os serviços de inspeção tributária procederam a uma acção de inspeção à ora impugnante tendo como objectivo o controlo geral das obrigações fiscais da empresa de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 14º do RCPIT aos exercícios de 1996 a Julho de 1999 (como consta do relatório de inspeção a fls. 33/158 do apenso).

2 - Em relação ao exercício de 1996 e em sede de IRC foram efectuadas as seguintes correcções “Nos termos do artº 18º do CIRC: O montante de 11.200.000\$00, lançado na contabilidade na conta 6212 - Subcontratos através do doc. int. n.º Div. 08/12, que diz respeitar a mão de obra e material incorporados em diversas viaturas, não se encontra devidamente documentado (anexo 8 folhas 1 e 2), custo que se verificou ser objecto de facturação no exercício de 1997, tendo sido lançado na contabilidade através de contas de balanço. Acresce-se que todas as viaturas constam do inventário de 31/12/1996. Nos termos do art. 23º do CIRC: A aquisição da viatura (...) com o valor de 1.538.462\$00 foi lançada em duplicado (doc. int. n.º F65/7 e F66/7), o valor de 1.500.000\$00 (doc. int. n.º CX71/08) lançado na conta 622193 - Renda Isenta quando efectivamente respeita a uma caução de um contrato de aluguer de veículo sem condutor. Nos termos do art. 41º do IRC: O montante apurado de acordo com a alínea i) do n.º 1 do art. 41º do CIRC - Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor totaliza 564.191\$00, não tendo sido acrescido no quadro 17 da declaração mod. 22, Linha 22, encontrando-se assim aquele valor em falta” (como consta de fls. 47 do apenso).

3 - No referido relatório encontra-se enunciado no ponto VIII - Direito de Audição - Fundamentação, o seguinte “O contribuinte após notificado do projecto de correcções do relatório, nos termos previstos no artº 60º da Lei Geral Tributária e artº. 60º do Regime Complementar de Inspeção Tributária para, no prazo de 15 dias exercer o direito de audição conforme ofício n.º 2893 de 26/01/00 com o registo n.º 181752 dos CTT, veio exercer o direito de audição por escrito em 14/02/00” (cfr. fls. 52 do apenso).

4 - Com base no relatório de inspeção foi efectuada a correcção do lucro tributável de IRC do exercício de 1996 de 800.461\$00 para 15.603.114\$00 (cfr. fls. 37 do apenso).

5 - O ora impugnante apresentou pedido de revisão da matéria colectável fazendo constar no artº 76º da petição expressamente o seguinte “Quanto ao IRC considera-se certo o resultado corrigido no relatório de exame em relação ao exercício de 1996” (cfr. documento de fls. 7/32 do apenso).

6 - Em 17/03/2000 foi efectuada a liquidação de IRC do exercício de 1996 com o n.º 8310004222 resultante da correcção da matéria tributável de 800.461\$00 para 15.603.114\$00, de que resultou imposto a pagar no montante de € 38.226,71 (7.663.767\$00), cuja data limite de pagamento ocorreu em 10/05/2000 (cfr. documento de fls. 18).

7 - Na nota demonstrativa da liquidação é feita referência à fundamentação já remetida, constando ainda da referida nota de liquidação a assinatura do Director-Geral dos Impostos (cfr. fls. 18).

8 - A nota de liquidação foi efectuada por carta registada enviada para a Rua Nuno Tristão 6 A B, 2830 Alto do Seixalinho (cfr. fls. 18).

9 - Em 09/05/2002 foi apresentada a petição de impugnação de fls. 2/16.

Vejamos, pois:

Nos termos do artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil, a decisão que admite o recurso não vincula o tribunal superior, pelo que importa desde já apreciar a questão da admissibilidade daquele.

Como é sabido, são as leis orgânicas e estatutárias específicas que estabelecem a medida de jurisdição por cada categoria e espécie de tribunais, determinando a categoria dos pleitos que a cada um deles é destinada.

Neste sentido, a respectiva competência, em geral, resulta da medida de jurisdição atribuída aos diversos tribunais, repartindo o poder judicial que, em bloco, pertence ao seu conjunto.

Cfr. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pp. 88-89.

Pelo que, onde não há jurisdição, não pode haver competência.

E a possibilidade de recurso só pode ser equacionada até ao tribunal que constitua o último grau de jurisdição

Ora, o Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, extinguiu, no contencioso tributário, o terceiro grau de jurisdição, sendo que tal extinção apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor – artigo 120º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, na redacção dada por aquele primeiro diploma legal.

Sendo que este entrou em vigor em 15 de Setembro de 1997, nos termos do seu artigo 5.º e da Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho, e, de acordo com o ponto 9 do probatório, os presentes autos iniciaram-se com a apresentação da petição de impugnação em 9 de Maio de 2002.

Pelo que, assim, o presente recurso, porque em terceiro grau de jurisdição, não é admissível.

Com efeito, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alínea a), daquele Estatuto, a esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas compete conhecer “dos recursos dos

acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em 1.º grau de jurisdição ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41.º do mesmo diploma.

No caso dos autos, o acórdão recorrido conheceu de recurso de decisão de um Tribunal Administrativo e Fiscal, ou seja, foi proferido em segundo grau de jurisdição.

Sendo absolutamente despiciendo, para determinação do grau de jurisdição, que, aí, o tribunal julgue pela primeira vez uma questão, no caso a caducidade do direito de acção: o que releva, no ponto, é saber se o tribunal conheceu do pedido directamente – 1.º grau de jurisdição – ou na sequência de decisão anterior.

Como é jurisprudência deste STA, “em termos de definição do grau de jurisdição, e para efeito de impugnação de decisão que venha a ser tomada, é indiferente, ao contrário do que sustenta a recorrente, que nessa fase de segundo grau de jurisdição o tribunal se pronuncie, ainda que pela primeira vez, sobre determinada questão. Continua a ser decisão proferida em segundo grau de jurisdição porque, efectivamente, o grau de jurisdição não flutua ao sabor do conhecimento primário ou secundário de certa ou certa questão”.

Ou seja, “no quadro de definição de recursos, o grau de jurisdição resulta (...) da posição em que o tribunal é chamado a decidir: directamente, por dever conhecer do pedido inicialmente formulado – por exemplo, em acção, recurso [contencioso] ou (...) meio processual acessório -, ou em segunda ou terceira via, por virtude de recurso [jurisdicional] ou meio análogo”.

Cfr. o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Janeiro de 2004 - processo n.º 01960/03 e jurisprudência aí citada, aliás confirmado pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 381/2004, processo n.º 398/2004, de 1 de Junho de 2004.

Por outro lado, o objecto do recurso jurisdicional é a própria decisão – sentença ou acórdão – que não, directamente, as questões nela equacionadas. Na própria expressão legal, “cabe recurso do acórdão”. Aquelas apenas fixam o objecto do recurso no sentido da determinação do seu âmbito, isto é, quanto às questões que o tribunal *ad quem* deve conhecer.

Assim, o Tribunal Central Administrativo julgou em último grau de jurisdição e, consequentemente, por ali se queda a apreciação jurisdicional dos autos.

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400,00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Garantia. Caducidade. Indemnização.*

### Sumário:

- I — De acordo com o n.º 6 do artigo 183.º-A do CPPT, em caso de caducidade de garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 53.º da LGT.*
- II — Os encargos suportados com a prestação de garantia caducada contabilizam-se desde que esta foi prestada até à declaração da sua caducidade, e não a partir deste momento.*

Processo n.º 215/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Leonor Gomes de Oliveira Xavier.

Relator: Exmº Sr. Consº Dr. António Calhau.

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

**I** – O representante da Fazenda Pública junto do TAF de Lisboa, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz “a quo” de 17 de Maio de 2006 que determinou à Administração Tributária o pagamento à impugnante dos encargos suportados com a garantia por si prestada desde 5/7/2001

até à data da verificação da caducidade, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I – Tendo o legislador entendido como admissível e razoável a prestação de garantia, e os inerentes encargos, durante um ou três anos, conforme as situações em causa, só relativamente aos encargos posteriores a esse espaço temporal é que esse mesmo legislador pretendeu indemnizar.

II – Estando salvaguardada a possibilidade de indemnizar todos os encargos, incluindo os anteriores à caducidade da garantia, com o regime do artigo 53.º da LGT, para as situações em que as garantias são indevidas, que são as que justificam este regime.

III – A decisão ora recorrida é propícia a situações de injustiça relativa.

IV – A posição aqui defendida não prejudica o sujeito passivo na medida em que, não satisfeito com a indemnização que poderia obter perante o regime estipulado no artigo 183.º-A do CPPT, sempre poderia recorrer ao regime previsto no artigo 53.º da LGT.

V – Este entendimento é o que melhor se coaduna com os critérios de justiça e razoabilidade.

VI – Ao decidir da forma que o fez, a douda sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação do art.º 183.º-A do CPPT e do art.º 53.º da LGT.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece parcial provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – É do seguinte teor a decisão recorrida:

*«Conforme despacho de fls. 119 foi declarada a caducidade da garantia prestada para suspender a cobrança das liquidações impugnadas.*

*Dispõe o art.º 183.º-A, n.º 6 do CPPT que, em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.ºs 3 e 4 do art.º 53.º da Lei Geral Tributária.*

*Este preceito normativo entrou em vigor em 5-7-2001, tendo sido introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, pelo que o prazo de caducidade da garantia só se iniciou com a entrada em vigor desta norma, conforme consta expressamente da disposição transitória do art.º 11.º desta lei.*

*Caducada a garantia o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação e esta indemnização terá como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios por força do n.º 6 do art.º 183.º-A do CPPT e do n.º 3 do art.º 53.º da LGT.*

*O art.º 183.º-A do CPPT refere-se à declaração de caducidade da garantia que deriva exclusivamente do decurso do prazo a que se refere este preceito normativo.*

*Não importa nesta situação de caducidade da garantia averiguar se ocorreu prestação indevida por erro imputável aos serviços e se a posição do administrado fez vencimento no recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução, circunstâncias a que se reporta o art.º 53.º da LGT.*

*E para a apreciação da indemnização por prestação indevida ou indevidamente prestada a que se refere o art.º 53.º da LGT estabelece o art.º 171.º do CPPT que a mesma será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda sendo, por isso, solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou no caso de o fundamento da indemnização ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.*

*De tudo resulta que o direito de indemnização, inerente à declaração de caducidade da garantia, que surge imediatamente do decurso do prazo a que se refere o mesmo preceito normativo, implica a constituição de um novo direito substantivo regulado de novo e atribuído pelo indicado art.º 183.º-A do CPPT diferente daquele outro estabelecido pelo art.º 53.º da LGT e art.º 171.º do CPPT.*

*Por isso é o mesmo de aplicação apenas após a vigência deste preceito normativo que o criou, ou seja, a partir da vigência do art.º 183.º-A do CPPT (5-7-2001).*

*Deste modo, por força deste art.º 183.º-A do CPPT, apenas são indemnizáveis os encargos decorridos após esta data e depois de decretada a caducidade da garantia bancária pois que tal norma não é de aplicação retroactiva.*

*Na verdade, criando a norma um direito de natureza substantiva o mesmo só ocorrerá por motivo da caducidade declarada após a vigência da mesma norma (vide Ac. do STA de 18/5/2005, proc.º 040/05 in www.dgsi.pt).*

*Assim, deve a Administração Tributária pagar à impugnante os encargos suportados com a garantia e documentados nos autos desde 5-7-2001 até à data da verificação da caducidade com o limite máximo estabelecido no n.º 3 do art.º 53.º da LGT.*

Not.

Lisboa, 17 de Maio de 2006.».

**III** – Vem o presente recurso interposto do despacho de 17/5/2006 do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que condenou a AT a pagar à impugnante os encargos suportados com a garantia e documentados

nos autos desde 5/7/2001 até à data da verificação da caducidade com o limite máximo estabelecido no n.º 3 do artigo 53.º da LGT.

Tal decisão vem na sequência de pedido formulado pela impugnante, ao abrigo do disposto no artigo 183.º-A do CPPT, em 21/2/2006 (v. fls. 15), para declaração de caducidade da garantia prestada em virtude da impugnação instaurada em 20/1/2003 (v. fls. 5) não ter sido ainda decidida em 1.ª instância.

Com efeito, estabelece-se no n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT que a garantia prestada para suspender a execução em caso de impugnação judicial caduca se nesta não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação.

Por despacho de 15/3/2006, o Mmo. Juiz “a quo” decidiu, então, julgar verificada a caducidade da garantia prestada pela impugnante e, em 17/5/2006, determinou que a AT pagasse a esta os encargos suportados com a garantia prestada desde 5/7/2001 até à data da verificação da caducidade.

De acordo com o n.º 6 do artigo 183.º-A CPPT, em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos números 3 e 4 do artigo 53.º da LGT.

Desde logo, na determinação da indemnização, os encargos suportados não poderão ser contabilizados senão desde o momento da prestação da garantia que, neste caso, ocorreu em 3/2/2003 (v. fls. 10), e nunca em data anterior à sua prestação, como se sustenta na decisão recorrida, contando os encargos desde 5/7/2001 (data em que entrou em vigor a Lei 15/2001, que aditou ao CPPT o artigo 183.º-A), pois é óbvio que antes da sua prestação a impugnante não teve que suportar quaisquer encargos com a mesma.

Por outro lado, alega a recorrente que estando salvaguardada a possibilidade de indemnizar todos os encargos, incluindo os anteriores à caducidade da garantia, com o regime do artigo 53.º da LGT, para as situações em que as garantias são indevidas, no âmbito do regime indemnizatório previsto no artigo 183.º-A do CPPT, a indemnização deve ser fixada atendendo unicamente aos encargos que sejam posteriores à caducidade da garantia, não devendo ser indemnizados aqueles que ocorreram anteriormente à sua ocorrência.

Mas não é assim, porque “também não se vislumbra como possa a garantia caduca gerar encargos ao contribuinte, que a este não sejam imputáveis, uma vez que o n.º 4 do artigo 183.º-A do CPPT logo lhe permite requerer a declaração de caducidade, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias, considerando-se tacitamente deferido o requerido na falta da mesma” (Ac. deste Tribunal de 31/1/2007, proferido no recurso n.º 1086/06).

Por outro lado, como se refere no aresto citado, “o legislador admitiu, até, a aplicação retroactiva do dito artigo 183.º-A.

Com efeito, o regime transitório da Lei n.º 15/2001, previsto no seu artigo 11.º, determina que, “relativamente aos processos pendentes” – definindo o respectivo «regime de transição» em que, portanto, já havia garantias prestadas -, os prazos referidos naquele artigo 183.º-A só são contados a partir da entrada em vigor desta lei.

Ou seja, o legislador deu três anos para que a impugnação judicial fosse decidida sem quaisquer consequências indemnizatórias e justamente nos processos pendentes, pois, nos instaurados posteriormente à entrada em vigor da lei, o prazo conta-se naturalmente a partir da respectiva instauração.

Sendo que, ao referir-se apenas à contagem do prazo de caducidade das garantias pendentes, aquele regime transitório também tutela os efeitos dessa mesma caducidade.

Isto é: a verificação do pressuposto constitutivo da caducidade da garantia já prestada – o decurso de três anos, a partir da entrada em vigor daquela Lei, sem que a impugnação judicial seja decidida – é indissociável do seu efeito – o direito a indemnização pelos encargos suportados com a prestação da garantia caduca -, uma vez que a Lei n.º 15/2001 não diz o contrário.

O legislador, ao prever o pressuposto constitutivo da caducidade, consequentemente previu também o seu efeito.

Pelo que, na determinação da indemnização, os “encargos suportados” com a prestação da garantia têm que ser contabilizados até à declaração da sua caducidade, “nos termos e com os limites previstos nos n.os 3 e 4 do artigo 53.º da LGT”, e não a partir deste momento, como pretende a recorrente.”.

No mesmo sentido, pode ver-se ainda o acórdão de 11/10/2006, também deste Tribunal, proferido no recurso n.º 513/06.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida na medida em que condena a administração tributária a pagar à impugnante os encargos por esta suportados com a prestação de garantia no segmento temporal compreendido entre 5/7/2001, que inexistem, e a data da sua prestação, em 3/2/2003, e confirmá-la no segmento temporal remanescente.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, na parte em que decaiu, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

**Acórdão de 26 de Abril de 2007.****Assunto:**

*Recurso jurisdiccional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

**Sumário:**

- I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T., o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- II — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efetivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

Processo n.º 1048/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Eduardo Daniel Ribeiro Gomes.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – EDUARDO DANIEL RIBEIRO GOMES deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo oposição à execução fiscal que contra si reverteu, na qualidade de responsável subsidiário do devedor originário NEVES FUTEBOL CLUBE.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a oposição procedente.

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

1. O devedor originário “Neves Futebol Clube”, sendo uma associação constituída nos termos dos arts. 157º a 184º 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. 13º 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 a 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 artº 13º 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 significativa 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. 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. 13º, n.º 1, como é caso do ora oponente, parte legítima substantiva na execução fiscal.

8. Ao operar a dita sentença recorrida com uma inadequada interpretação restritiva do n.º 1 do artº 13º do CPT, - desapplicando essa norma - terá sido violada essa mesma norma, limitando o seu sentido e alcance.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a dita sentença recorrida ser revogada e a oposição ser julgada improcedente.

Não foram apresentadas contra-alegações.



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

1. Recorrente: Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga

2. Objecto do recurso: interpretação do artº 13º do Código de Processo Tributário, nomeadamente saber se os administradores de associações sujeitas a tributação, podem ser chamados à execução ao abrigo do regime de responsabilidade tributária, previsto nesse mesmo normativo.

Nas conclusões das suas alegações de recurso alega o recorrente «as 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. 13º, n.º 1 do Código de Processo Tributário.

E que «ao operar a douda sentença recorrida com uma inadequada interpretação restritiva do n.º 1 do art. 13º do CPT, - desaplizando essa norma – terá sido violada essa mesma norma, limitando o seu sentido e alcance».

3. Fundamentação:

A nosso ver não assiste razão ao ilustre recorrente.

A questão objecto do recurso passa pela interpretação do artº 13º do Código de Processo Tributário e pela reconstituição do espírito do legislador ao estabelecer os pressupostos da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada.

Será que se reporta apenas aos gerentes ou administradores das empresas e sociedades de responsabilidade limitada ou também aos administradores, directores ou gerentes que exerçam as suas actividades em pessoas colectivas e entes fiscais equiparáveis, nomeadamente, como no caso subjudice, as associações desportivas?

A resposta, que envolve também uma análise da evolução legislativa do regime de responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por dívidas fiscais, não pode deixar de ser negativa.

Com efeito, e independentemente de se considerar que as associações desportivas podem estar, em função da actividade económica que desenvolvam, sujeitas a tributação, o certo é que se distinguem das empresas e das sociedades por não terem por fim o lucro económico dos interessados, tendo a natureza das associações de direito civil de fim ideal (embora interessado ou egoístico) <sup>(1)</sup>, cujo regime legal se encontra compendiado nos artigos 157 a 184 do Código Civil.

Parece assim resultar claro, como referem Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, Direito Tributário, Almedina, pág. 355, que ao referir-se a empresas e sociedades de responsabilidade limitada, o legislador excluiu claramente, da previsão do artº 13º, as fundações e associações.

Na verdade, referem aqueles autores, «mesmo que a associação ou a fundação visem, legitimamente, obter excedentes financeiros no termo do exercício, não se trata de organizações de meios para obter um certo resultado económico, lucrativo, como sucede quanto às empresas. Mas sim a prossecução de um outro fim, que tem de ser naturalmente sustentado através da recolha ou produção de bens» (ob. cit., pág. 355).

Acresce, como argumento adjuvante, que da análise da evolução legislativa do regime de responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por dívidas fiscais, se pode concluir que, enquanto no art. 13º do Código de Processo Tributário o legislador se referia apenas ao regime de responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada, já no regime da Lei Geral Tributária (redacção inicial do art. 24º da Lei Geral Tributária) se faz um alargamento do elenco dos responsáveis subsidiários a todos os que, exerçam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, elenco esse que, posteriormente (com a redacção do art. 24º da Lei Geral Tributária, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) veio também a abranger «os administradores, directores ou gerentes que exerçam as suas actividades em pessoas colectivas e entes fiscal equiparáveis (associações, fundações, entes públicos dotados de autonomia administrativa e financeira, etc.)»<sup>(2)</sup>.

Em face do exposto somos de parecer que os administradores de associações desportivas não podem ser chamados à execução ao abrigo do regime de responsabilidade tributária previsto no art. 13º 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.

Daí que se entenda que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se a sentença recorrida.

Por despacho do Relator, as partes foram convidadas a pronunciar-se sobre a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para o conhecimento do presente recurso jurisdicional, apenas se tendo pronunciado a Fazenda Pública, admitindo que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1, No processo de execução fiscal n.º 2348-97/1 036467 e apensos, instaurado contra a devedora originária Neves Futebol Clube, por despacho de 10 de Setembro de 2003, do Chefe de Serviço de Finanças de Viana do Castelo, foi ordenada a reversão contra a oponente, como responsável subsidiário

e nos termos dos artigos 13 do CPT, art 23 e 24 da LGT e art 160 do CPPT, das dívidas da responsabilidade da referida devedora originária, respeitantes a IVA e juros compensatórios, dos períodos de 9309T a 9612T e IRC referente a 1998 e 1999, no montante global de €183975,4 – cfr. fls. 38 e ss, 43 e 74e ss dos autos.

2. Das dívidas atrás referidas, foram pagas as respeitantes a IVA e juros compensatórios, dos períodos de 9309T a 9612T, respeitando assim a dívida a que se reporta a presente execução apenas a IRC dos anos de 1998 e 1999, no montante de €118.700,99, – cfr. fls. 39, 9 a 12 e 40 dos autos,

3. Em 2001 e 2002 foram emitidas as certidões fiscais constantes de fls. 104 a 107 dos autos, por falta de pagamento voluntário de "Neves Futebol Clube" das dívidas de IRC referidas no ponto anterior, conforme delas melhor consta e que aqui se dão por reproduzidas.

4. O executado originário Neves Futebol Clube, com o n.º de identificação fiscal 501242325, é uma Associação desportiva — cfr. fls. 4, 17, 23, 44, e o alegado a fls. 128.

3 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 13.º da C.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 26.º, alínea b), do E.T.A.F. de 2002 estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 38.º, alínea a), do mesmo diploma atribui competência à Secção do Contencioso Tributário de cada Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do art. 26.º.

Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum**, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 26º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002 e 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, o Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, nas suas alegações e respectivas conclusões, defende que o NEVES FUTEBOL CLUBE é uma associação que funciona como empresa (pontos 7 e 10 das alegações e conclusões 6.ª e 7.ª).

Na sentença recorrida não é dado como provado qual a forma de funcionamento da associação NEVES FUTEBOL CLUBE, referindo-se apenas, no que pode interessar sobre este ponto, que não se demonstrou que a actividade daquela associação visasse o lucro.

A questão de saber qual a forma de funcionamento daquela associação envolve o apuramento de factos, não dependendo exclusivamente da interpretação de regras jurídicas.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo

que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T..

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta, no presente processo.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. - *Jorge de Sousa* (relator) - *Baeta de Queiroz* - *Pimenta do Vale*.

(<sup>1</sup>) Vide, sobre a matéria, Código Civil Anotado de Pires de Lima e Antunes Varela, Vol. I, pag. 102.

(<sup>2</sup>) *Vide, neste sentido, ISABEL MARQUES DA SILVA, A Responsabilidade tributária dos corpos sociais, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário pag. 131: «O regime da responsabilidade dos administradores e gerentes por dívidas fiscais das sociedades de responsabilidade limitada consta hoje do artigo 24- da Lei Geral Tributária. Vem tratado sob a epígrafe “Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos”, que é uma epígrafe estranha mas que indica, desde logo, o alargamento expreso do elenco dos responsáveis tributários a todos os que exerçam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, que o n.º 1 do artigo estabelece, e não só aos gerentes ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada, como até aqui». e também DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 1ª edição, pag. 111: «..... o art. 24º contém novidades significativas perante o direito anterior.(...) A responsabilidade subsidiária é alargada, nos termos do n.º 1, a todos os que exerçam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas. Enquanto que no direito anterior se tratava só dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada».*

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Tipicidade. Ilicitude. Culpa. Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.*

### Sumário:

- I — A culpa é, por força da lei, um elemento constitutivo da contra-ordenação, diferenciado da tipicidade e da ilicitude.*
- II — A culpa analisa-se na possibilidade de um juízo de censura ou de reprovação da conduta do agente, por, em face das circunstâncias, poder e dever agir de outro modo.*
- III — Em processo de contra-ordenação fiscal — e nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 379.º, e n.º 2 do artigo 374.º, ambos do Código de Processo Penal [aplicáveis ao processo contra-ordenacional fiscal, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, e artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (Lei Quadro das Contra-Ordenações)] —, é nula a sentença que labora em omissão de pronúncia quanto à questão de que «Resulta de tudo o acima exposto que a ilicitude, culpa e gravidade da conduta da Arguida foram nulas ou, pelo menos, de baixa intensidade».*

Recurso n.º 1168/06-30.

Recorrente: Telemon — Telecomunicações, S. A.

Recorrido: Ministério Público e Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 “Telemon-Telecomunicações, SA” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 23-3-2006, que, nos presentes autos de recurso de contra-ordenação, julgou improcedente o recurso, «mantendo-se a decisão que aplicou a coima, nos seus precisos termos» – cf. fls. 62 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 74 a 78.

1. De acordo como artigo 8º do Regime Geral das Contra-Ordenações (adiante RGCO), aplicável ao caso em apreço ex vi artigo 3º do RGIT, só é punível o facto praticado com culpa;

2. O mesmo resulta, aliás, do disposto nos artigos 1º do RGCO e 2º do RGIT, que definem, respectivamente, os conceitos de contra-ordenação e de infracção tributária;

3. A culpa objectiva não é admissível no nosso ordenamento jurídico contra-ordenacional, bem como não poderá ser admitida a culpa presumida nesta mesma área de direito;

4. O que realmente define a punição do acto serão os elementos subjectivos do tipo contra-ordenacional, ou seja, o dolo, a negligência e também a culpa, que, no caso, não foram sequer abordados na sentença;

5. Para que a Recorrente pudesse ser condenada, teria a sentença recorrida de conter a fundamentação da punição, sendo essencial apreciar a ilicitude e culpabilidade do facto;

6. Nos termos do disposto no artigo 379º do Código de Processo Penal (adiante CPP), aplicável ex vi artigos 3º alínea b) do RGIT e 41º n.º 1 do RGCO, é nula a sentença que não contiver os elementos do artigo 374º n.º 2 do CPP;

7. O n.º 2 do artigo 374º determina a necessidade de fundamentação da sentença, expondo os motivos de facto e de direito que levam à condenação;

8. No caso em apreço, a sentença recorrida não contém qualquer fundamento de direito, mormente apreciação e valoração da culpa, dolo ou negligência, que fundamente a condenação;

9. Nestes termos, deve a sentença recorrida ser considerada nula, por ausência de fundamentação, devendo a mesma baixar ao Tribunal a quo, para aí se proferir nova e mui douta sentença;

10. Não pode a Recorrida concordar com a sentença recorrida no que se refere à não aplicação do disposto no artigo 32º do RGIT, pois considera que a interpretação a ser efectuada do mencionado artigo não foi a correcta;

11. A doutrina e a jurisprudência referem por vezes que a exigência cumulativa de que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária não terá em vista referenciar os casos em que a regularização veio a ocorrer, com pagamento integral da quantia em dívida, mas antes reportar-se às situações em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes da regularização;

12. Contudo, fontes igualmente autorizadas também têm vindo a considerar que a interpretação a dar da mencionada expressão não será exactamente a acima referida, pois não se aceita que o artigo 32º do RGIT não se aplique devido a um prejuízo hipotético ou potencial consubstanciado numa presumida não disponibilidade da receita por parte da Administração Fiscal;

13. Não basta a aferição de um prejuízo hipotético, mas antes de um prejuízo concreto e verificado, pois o próprio teor literal da lei prende-se com o prejuízo efectivo para a receita;

14. Deve por isso considerar-se que o legislador quis incentivar o sujeito passivo faltoso a regularizar o pagamento do tributo prevendo exactamente a dispensa da coima, tendo em conta ainda o inexistente ou diminuto grau de culpa inerente à generalidade dessas situações;

15. Sendo esse o sentido que a Recorrente interpreta o artigo 32º n.º 1 do RGIT, considera a mesma que a sentença recorrida deve ser anulada e substituída por douto Acórdão em que seja dispensada a aplicação da coima nos termos do artigo 32º do RGIT, ou, pelo menos, aplicada uma atenuação especial da mesma, de acordo com o n.º 2 do referido preceito legal.

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, seguindo-se os demais tramites legais.

1.3 O Ministério Público no Tribunal recorrido contra-alegou do modo que segue – cf. fls. 87 e 88.

Entende a recorrente Telemon-Telecomunicações SA, que a douta sentença condenatória deve ser considerada nula, por ausência de fundamentação no que concerne à apreciação e valoração da culpa, dolo ou negligência, que fundamente a condenação.

Entende ainda que, por ter regularizado o pagamento do tributo, não houve um prejuízo concreto para a Ad. Fiscal, razão pela qual deveria ter sido dispensada a aplicação da coima ou ter sido ela atenuada especialmente, tudo de acordo com o art.º 32.º do RGIT.

Não parece ter razão.

Com efeito, e quanto ao primeiro ponto, a recorrente não abordou a questão da valoração da culpa no recurso que interpôs da decisão administrativa condenatória.

Ora, sendo assim, não tinha o Mm.º Juiz que se pronunciar, na decisão que versa sobre o recurso apresentado, sobre tal questão.

Razão pela qual, a esse respeito, nenhum vício afecta a douta sentença dos autos.

Quanto ao segundo ponto, apenas se acrescentará, ao que já se encontra na decisão recorrida, que é manifesto que o facto de ter havido posterior pagamento do tributo, em nada afecta o facto de a Ad. Fiscal ter tido um prejuízo efectivo com o seu não pagamento atempado. A única alteração a essa situação, com tal pagamento, é que esse prejuízo foi ressarcido, o que não afasta a ocorrência

*efectiva do mesmo para os efeitos da alínea a) do art.º 32.º do RGIT, e para afastar a possibilidade de dispensa da coima.*

*Não afasta, é certo, a possibilidade de atenuação especial da mesma coima, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, mas a esse respeito, e sobre a faculdade que é dada ao julgador de atenuar, ou não, especialmente a coima, não se julga necessário algo acrescentar, ao que doutamente se disse a esse respeito na sentença questionada.*

*Deve pois impropriedade o recurso apresentado.*

1.4 Não houve contra-alegação da Fazenda Pública.

1.5 O Ministério Público neste Tribunal veio dizer o que segue – cf. fls. 102 verso.

*Sobre o mérito do recurso pronunciou-se já a fls. 87 o Ministério Público, que, aliás, figura nos autos como recorrido.*

*Como assim, ao abrigo do disposto no artigo 146.º do CPTA, afigura-se-nos não haver lugar a intervenção do Ministério Público no Tribunal de recurso, pelo que não emite parecer.*

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a primeira questão que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta afirmativa a esta – é a de saber se, nos termos do artigo 379.º do Código de Processo Penal, é nula, ou não, a sentença recorrida.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida exarou o que se destaca a seguir.

*A. No dia 03/08/2004, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA (DSCIVA), o Director de Serviços, verificou que o arguido Telemon Telecomunicações SA., não entregou simultaneamente com a declaração periódica referente ao período de 0405, a prestação tributária necessária a satisfazer totalmente o montante de imposto exigível, no valor de € 13.569,37 (doc. a folhas 2 dos autos);*

*B. A declaração periódica foi apresentada em 06/07/2004 (doc. a folhas 2);*

*C. O auto de notícia mencionado em A., deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no Serviço de Finanças de Almeirim, e foi autuado em 20/08/2004 (cfr. capa do processo - fls. 1 dos autos);*

*D. O final do prazo para cumprimento da obrigação ocorreu em 12/07/2004;*

*E. Em 14/09/2004, foi enviada ao arguido carta registada com aviso de recepção, que assinou em 20/09/2004 (cfr. fls. 4 e 4v dos autos), dando-lhe a conta da instauração do processo de contra-ordenação supra referido e em simultâneo prazo para, querendo, apresentar defesa.*

*F. Conforme documento de fls. 21 dos autos a situação foi regularizada em 11/02/2005.*

*G. Em 09/08/2004, por despacho do Sr. Director de Finanças, por delegação, o Chefe de Divisão, que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de € 4.000,00, conf. fls. 23 e 24 dos autos;*

*H. Da decisão referida no n.º anterior foi dado conta ao arguido por carta registada e aviso de recepção que assinou em 11/05/2005, (cfr. fls. 25 e 25v dos autos);*

*I. Em 25/05/2005, deu entrada no Serviço de Finanças de Almeirim o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 4 a 6 dos autos);*

*J. O Director de Finanças, por delegação o Chefe de Divisão decidiu manter o despacho e remeteu os autos ao Tribunal Tributário, conf. fls. 37 dos autos.*

*Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Magistrado do Ministério Público e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.*

*A decisão da matéria de facto tem por base a convicção formada em audiência de julgamento e os documentos e informações, não impugnados, que dos autos constam e tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.*

2.2 O artigo 2.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) preceitua que «Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.»

De resto, contra-ordenação é «todo o facto ilícito e censurável que preenche um tipo legal no qual se comina uma coima»; e «só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência» – cf. o artigo 1.º, n.º 1, e o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (Lei Quadro das Contra-Ordenações), aplicável subsidiariamente às contra-ordenações tributárias, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Assim, segundo a lei, para que exista infracção tem de haver, desde logo, um facto típico, como tal previsto na lei. O facto típico é composto pela conduta (acção ou omissão), pelo resultado (inerente à maioria das infracções), e por uma relação de causalidade (adequada) entre essa conduta e este resultado.

A lei faz ainda menção muito clara a um elemento constitutivo da contra-ordenação fiscal, bem diferenciado da tipicidade e da ilicitude, que é a culpa.

A lei não se basta com que uma conduta seja tipicamente antijurídica; é preciso também que ela possa ser reprovada ao seu agente, isto é, que seja culposa.

Muito embora possa depreender-se da prática voluntária de certos factos, a culpa, constituindo um elemento subjectivo da infracção, não é necessariamente imanente ao facto ilícito, típico e objectivo. Não fazendo parte do tipo da infracção, a culpa implica sempre uma individualização precisa, com aferição do grau de violação dos deveres impostos ao agente, para a qual é absolutamente imprescindível o conhecimento das circunstâncias do caso que deponham a favor e contra o arguido. Na verdade, a culpa analisa-se na censura dum certo facto típico à pessoa do seu agente por ter agido como agiu.

A culpa, como é sabido, pode revestir a forma de dolo, ou de negligência, e traduz-se sempre num juízo de censura em relação à actuação do agente, que, pela sua capacidade, e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia ter agido de outro modo.

E não há qualquer razão para renunciar, em processo contra-ordenacional, ao princípio de exigência de culpa – cf. Eduardo Correia, e Figueiredo Dias, em *Direito Criminal*, I, especialmente a pp. 22 (a respeito do chamado ilícito administrativo, ou de mera ordenação social).

Não existem razões, nem legais, nem constitucionais, inerentes à menor gravidade do ilícito, que tornem inadequada ou injustificada (bem ao invés) a aplicação do princípio legal da culpa ao processo contra-ordenacional, até por que esse princípio exprime uma acentuação das garantias do arguido – cf., a este respeito, entre muitos outros, o acórdão do Tribunal Constitucional, de 9-1-2007, proferido no recurso n.º 254/06.

E, quanto à prova da modalidade de culpa (dolo, ou mera negligência) que concorra no caso concreto, como, de resto, relativamente a qualquer outro facto ou elemento relevante para a decisão de aplicação e graduação da coima, vale o princípio de *in dubio pro reo*. Com efeito, em processo de natureza penal (como é o de contra-ordenação fiscal) em último termo compete officiosamente ao juiz o dever de instruir e de esclarecer o facto sujeito a julgamento: não existe aqui, por conseguinte, qualquer verdadeiro ónus da prova que recaia sobre o acusador ou o arguido. À luz do princípio da investigação bem se compreende, efectivamente, que todos os factos relevantes para a decisão (quer respeitem ao facto ilícito, quer à culpa, quer à pena) que, apesar de toda a prova recolhida, não possam ser subtraídos à dúvida razoável do tribunal, também não possam considerar-se como provados. E, se, por outro lado, aquele mesmo princípio, obriga em último termo o tribunal a reunir as provas necessárias à decisão, logo se compreende que a falta delas não possa, de modo algum, desfavorecer a posição do arguido: um *non liquet* na questão da prova tem de ser sempre valorado a favor do arguido. É com este sentido e conteúdo que se afirma o princípio *in dubio pro reo* – cf. Figueiredo Dias, *Direito Processual Penal*, 1994, 1.º vol., pp. 211 a 213.

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 40.º do Código do IVA [redacção do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro], *a declaração periódica respectiva deve ser enviada por via postal ao Serviço de Administração do IVA, por forma a que dê entrada até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações*, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a 100.000.000\$00 no ano civil anterior [nos termos do ofício circulado n.º 30044/02, de 9/01, da Direcção de Serviços do IVA, a partir de 1 de Janeiro de 2002, as referências feitas a escudos na diversa legislação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, são convertidas em euros, de acordo com as regras de conversão estabelecidas na legislação comunitária aplicável, designadamente nos Regulamentos (CE) n.ºs 2866/98 e 1478/2000].

Sob a epígrafe “Pagamento do imposto apurado”, o n.º 1 do artigo 26.º do Código do IVA [redacção da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro], dispõe que, sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60.º e seguintes, *os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível*, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, *simultaneamente com as declarações* a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados.

Nos termos do n.º 2 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), *se a conduta (...) for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido*.

E, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 26.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, *os limites mínimo e máximo das coimas previstas nos diferentes tipos legais de contra-ordenação, são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada*.

De outra banda, sob a epígrafe “direito subsidiário”, o artigo 3.º, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) dispõe que são aplicáveis subsidiariamente, quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social.

Este regime geral do ilícito de mera ordenação social, com demarcação no Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (Lei Quadro das Contra-Ordenações), no seu artigo 41.º, intitulado de “Direito subsi-

diário”, e subordinado aos “Princípios e disposições gerais” constantes do capítulo II, estabelece que, sempre que o contrário não resulte deste diploma, são aplicáveis, devidamente adaptados, os preceitos reguladores do processo criminal (n.º 1); e que no processo de aplicação da coima, as autoridades administrativas competentes gozam dos mesmos direitos e estão submetidas aos mesmos deveres das entidades competentes para instrução criminal, sempre que o contrário não resulte desta lei (n.º 2).

O Código de Processo Penal, no seu artigo 379.º, sob a epígrafe “nulidade da sentença”, preceitua como segue.

*1 - É nula a sentença:*

- a) Que não contiver as menções referidas no artigo 374.º, n.ºs 2 e 3, alínea b);*
- b) Que condenar por factos diversos dos descritos na acusação ou na pronúncia, se a houver, fora dos casos e das condições previstos nos artigos 358.º e 359.º;*
- c) Quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.*

*2 - As nulidades da sentença devem ser arguidas ou conhecidas em recurso, sendo lícito ao tribunal supri-las, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 414.º, n.º 4.*

O apontado artigo 374.º do Código de Processo Penal, sob o título de “Requisitos da sentença”, dispõe o seguinte.

*1 - A sentença começa por um relatório, que contém:*

- a) As indicações tendentes à identificação do arguido;*
- b) As indicações tendentes à identificação do assistente e das partes civis;*
- c) A indicação do crime ou dos crimes imputados ao arguido, segundo a acusação, ou pronúncia, se a tiver havido;*
- d) A indicação sumária das conclusões contidas na contestação, se tiver sido apresentada.*

*2 - Ao relatório segue-se a fundamentação, que consta da enumeração dos factos provados e não provados, bem como de uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal.*

*3 - A sentença termina pelo dispositivo que contém:*

- a) As disposições legais aplicáveis;*
- b) A decisão condenatória ou absolutória;*
- c) A indicação do destino a dar a coisas ou objectos relacionados com o crime;*
- d) A ordem de remessa de boletins ao registo criminal;*
- e) A data e as assinaturas dos membros do tribunal.*

*4 - A sentença observa o disposto neste Código e no Código das Custas Judiciais em matéria de custas.*

Ressalta imediatamente da alínea c) do n.º 1 do artigo 374.º do Código de Processo Penal que a sentença é nula, «quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento».

E, de igual modo, se retira dos termos do disposto no n.º 2 do artigo 374.º do Código de Processo Penal que a fundamentação é, porventura, a parte mais complexa da sentença. Também por isso os vícios da fundamentação são causa de nulidade da sentença.

Na fundamentação há que distinguir três partes: a enumeração dos factos provados e não provados; a exposição dos motivos que fundamentam a decisão; e a indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do Tribunal. No que se refere à indicação dos factos provados e não provados não se suscitam dificuldades: eles são todos os constantes da acusação e da contestação, quer sejam substanciais quer instrumentais ou acidentais, e ainda os não substanciais que resultarem da discussão da causa e que sejam relevantes para a decisão e também os substanciais que resultarem da discussão da causa, quando aceites nos termos do artigo 359.º, n.º 2, do Código de Processo Penal. Também da fundamentação deve constar a indicação dos motivos que fundamentam a decisão. Os motivos que fundamentam a decisão são de facto e de direito. Os motivos de facto hão-de ser seleccionados de entre os factos provados e não provados; é em razão dos factos dados como provados e não provados que o Tribunal há-de tomar a decisão. Antes de mais a motivação factual da sentença há-de buscar-se nos factos provados, mas bem pode suceder ser necessário recorrer aos factos não provados para entender os factos provados. A decisão também se baseia em fundamentos de direito. As razões de direito que servem para fundamentar a decisão devem ser também especificadas na fundamentação da sentença – cf. o que vai dito em Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, III, Verbo, 2000, p. 292.

2.3 No caso *sub judicio*, a ora recorrente conclui primeiramente (conclusões 5.<sup>a</sup> a 9.<sup>a</sup>) que «a sentença recorrida não contém qualquer fundamento de direito, mormente a apreciação e valoração da culpa, dolo ou negligência, que fundamente a condenação»; e que, «Nestes termos, deve a sentença recorrida ser considerada nula, por ausência de fundamentação, devendo a mesma baixar ao Tribunal a quo, para aí se proferir nova e mui douta sentença».

Como acima se deixou escrito, a fundamentação exigida, nos termos do, aqui aplicável, n.º 2 do artigo 734.º do Código de Processo Penal, é aquela que «*consta da enumeração dos factos provados e não provados, bem como de uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal*».

O Ministério Público defende que a ora recorrente não tem razão, porquanto «*não abordou a questão da valoração da culpa no recurso que interpôs da decisão administrativa condenatória*», pelo que «*não tinha o Mm.º Juiz que se pronunciar, na decisão que versa sobre o recurso apresentado, sobre tal questão*».

Mas julgamos que não será assim.

A ora recorrente, na realidade, abordou a questão da valoração da culpa no recurso que interpôs da decisão administrativa condenatória.

Com efeito, a ora recorrente, lança mormente a conclusão 7.ª ao fim da alegação do recurso judicial interposto da decisão administrativa de aplicação da coima aqui em causa, na qual se pode ler como segue – cf. fls. 26 a 31.

*Resulta de tudo o acima exposto que a ilicitude, culpa e gravidade da conduta da Arguida foram nulas ou, pelo menos, de baixa intensidade, que a receita tributária não sofreu qualquer prejuízo efectivo, e que a situação tributária da arguida se encontra regularizada, pelo cumprimento da obrigação tributária subjacente à infracção que lhe é imputada, acompanhado do pagamento de todos os legais acréscimos, pelo que, não sendo absolvida, a Arguida deverá beneficiar da aplicação de uma dispensa ou, pelo menos, atenuação da coima (Cfr. art. 32º do RGIT).*

A apontada conclusão 7.ª vem precedida e esteia-se, aliás, em alegações de recurso que se resumem do seguinte modo – cf. fls. 26 a 31.

- «*a circunstância de a Arguida já ter regularizado a sua situação tributária é de primordial importância para a boa decisão do mérito do presente recurso*»;

- «*as circunstâncias de a Arguida ter um volume de negócios elevado e apresentar resultados fiscais positivos, não significam, infelizmente, que a mesma atravesse uma boa situação financeira*»;

- «*a Arguida muitas vezes não vê a sua facturação honrada pelos respectivos clientes, pelo menos em prazos razoáveis*»;

- «*Dos € 348.360,05 (trezentos e quarenta e oito mil trezentos e sessenta euros e cinco cêntimos) de facturação emitida pela Arguida com referência ao período tributário em causa (Maio de 2004), esta só recebeu dos seus clientes, até à data limite para entrega da declaração periódica com o meio de pagamento correspondente ao imposto auto-liquidado (10/07/2004), € 76.124,30 (setenta e seis mil cento e vinte e quatro euros e trinta cêntimos), apenas tendo recebido os restantes €272.236,20 (duzentos e setenta e dois mil duzentos e trinta e seis euros e vinte cêntimos) em momento posterior*»;

- «*Ora, é evidente que estes últimos €272.236,20 (duzentos e setenta e dois mil duzentos e trinta e seis euros e vinte cêntimos), por apenas terem sido recebidos pela Arguida em momento posterior ao termo do prazo para cumprimento da obrigação tributária subjacente à infracção que lhe é imputada nestes autos, não poderiam ter sido valorados pela Administração Fiscal, quer para efeitos de absolvição ou condenação da Arguida, quer neste último caso para efeitos de determinação da medida concreta da coima (Cfr. arts. 2º, n.º 1, e 27º, n.º 1, ambos do RGIT)*».

Ora, o que de imediato se colhe dos autos, e iniludivelmente se retira da matéria de facto consignada supra no ponto 2.1, é que a sentença recorrida, na verdade, não faz a “exposição dos motivos” que fundamentam a decisão da matéria de facto; nem faz a “indicação e exame crítico das provas” que serviram para formar a convicção do Tribunal – pois que tal desiderato legal não se mostra cumprido pela comum e abstracta frase, de que «A decisão da matéria de facto tem por base a convicção formada em audiência de julgamento e os documentos e informações, não impugnados, que dos autos constam (...)

Aliás, a sentença recorrida não faz sequer, como a lei exige, a “enumeração dos factos provados e não provados” – uma vez que desprezou a factualidade oposta à Administração Fiscal pela ora recorrente, em especial desconsiderou os factos acima resumidos e destacados, e que constam da alegação da ora recorrente no recurso judicial que interpôs para o Tribunal recorrido.

Em vez de lançar a expressão de que foram «*todos objecto de análise concreta*» (os factos constantes da acusação e os alegados pela recorrente), o que importaria verdadeiramente ver na sentença recorrida era levada a efeito uma análise concreta e circunstanciada dos tais factos que terão sido “objecto de análise concreta”, e não uma simplesmente declarada e dita “análise concreta”, cuja efectivação real realmente não está demonstrada.

Pelo que tem toda a razão a ora recorrente, quando vem aqui dizer que «*a sentença recorrida não contém qualquer fundamento de direito, mormente a apreciação e valoração da culpa, dolo ou negligência, que fundamente a condenação*».



Na verdade, o que se vê é que a sentença recorrida realmente não compreende sequer a factualidade necessária (provada e não provada) em vista de uma decisão de direito de «apreciação e valoração da culpa», como justamente pretende a ora recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida – para além de não proceder à «enumeração dos factos provados e não provados», nem proceder a «uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão», nem fazer a «indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal» (nos termos do n.º 2 do artigo 374.º do Código de Processo Penal) –, manifestamente labora na mais completa omissão de pronúncia quanto à questão essencial inscrita na falada conclusão 7.ª: se sim, ou não, «Resulta de tudo o acima exposto que a ilicitude, culpa e gravidade da conduta da Arguida foram nulas ou, pelo menos, de baixa intensidade».

Sendo assim, como é, devemos concluir – em resposta à questão decidenda – que a sentença recorrida é nula, nos termos do artigo 379.º do Código de Processo Penal.

E, então, havemos de concordar que a *culpa* é, por força da lei, um *elemento constitutivo da contra-ordenação*, diferenciado da tipicidade e da ilicitude.

A *culpa* analisa-se na possibilidade de um *juízo de censura* ou de reprovação da conduta do agente, por, em face das circunstâncias, poder e dever agir de outro modo.

Em *processo de contra-ordenação fiscal* – e nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 379.º, e n.º 2 do artigo 374.º, ambos do Código de Processo Penal [aplicáveis ao processo contra-ordenacional fiscal, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, e artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (Lei Quadro das Contra-Ordenações)] –, é *nula a sentença* que labora em *omissão de pronúncia* quanto à questão de que «Resulta de tudo o acima exposto que a ilicitude, culpa e gravidade da conduta da Arguida foram nulas ou, pelo menos, de baixa intensidade».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e anular a sentença recorrida, remetendo-se os autos ao Tribunal *a quo* para nova decisão.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Ineptidão da petição inicial. Cumulação de causas de pedir e de pedidos. Oposição à execução fiscal e impugnação judicial.*

### Sumário:

- I — *Não é de julgar inepta a petição de impugnação judicial se o impugnante pede que seja revogado o acto de liquidação.*
- II — *Daqui parece resultar, com alguma clareza, que aquele mais não pretende, com a referida petição, do que ver anulada a referida liquidação, pedido este próprio da impugnação judicial.*
- III — *Sendo assim, o tribunal pode limitar-se a apreciar o pedido de anulação da liquidação que é o efeito jurídico próprio dos fundamentos da impugnação judicial, sendo que os fundamentos de oposição à execução fiscal, também invocados, não se podem tomar em consideração por não serem idóneos para aquele processo impugnatório.*

Processo n.º 1202/06-30.

Recorrente: Artur Sousa Correia.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Artur de Sousa Correia, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que indeferiu liminarmente, por ineptidão da petição inicial, nos termos do disposto no artº 193º, n.º 2, alínea c) do CPC, a impugnação judicial que deduziu contra

a execução por dívida de IVA e IRC, relativa aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, em que é originária executada a sociedade Transportes Sousa & Ribeiro, Lda e que contra si havia revertido, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Reiteramos, na íntegra, nas considerações expedidas, na nossa impugnação Judicial, apresentada nos autos em 29 de Março de 2005;

B) Primeiro, aliás o impugnante, ora recorrente, ao contrário do que é dito, afirmou ter sido citado no dia 24-09-2004 e não no dia 25-09-2004 (cf. art. 6º das alegações de direito do Proc. de Oposição n.º 1254/04.9BEBRG);

C) De facto o recorrente não juntou qualquer comprovativo da respectiva citação,

D) Uma vez que, na Contestação do processo de oposição à Execução N.º1254/04.9BEBRG, de 09-03-2006, a Representante da Fazenda Pública, Sr.ª Glória Macedo Carvalho, afirmou que o oponente foi citado para a Execução por Reversão em 24-9-2004;

E) Tal como se pode observar nos autos do processo de Oposição, a cópia do aviso de recepção, na folha 42ª;

F) Confirmando deste modo que o requerente foi citado dia 24-9-2004,

G) E aliás a respectiva Oposição à Execução Fiscal foi intentada no prazo de 30 dias após a referida citação,

H) Isto é no dia 25 de Outubro de 2004, através de telecópia, vulgo fax enviado para os Serviços de Finanças de Felgueiras (2.ª Repartição), dirigido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga,

I) Segundo o n.º 2 do artº 20º do C.P.P.T., os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil, aplicando-se, na contagem de prazos do procedimento tributário, o artº 279º do Código Civil (ut. n.º 1 do artº 20 do CPPT);

J) Sendo assim, transfere-se o termo do prazo para o primeiro dia útil seguinte, quando o prazo termine em dia que os tribunais estão encerrados, segundo a alínea e) do artº 279º C.C. e o n.º 2, do artº 144º C.P.C.,

K) Pelo que, o prazo terminaria a 24 de Outubro de 2004, mas uma vez que se tratava de um Domingo, o termo do prazo transferiu-se para o dia 25 de Outubro de 2004,

L) Note-se deste modo, que a Oposição à Execução Fiscal foi intentada em tempo,

M) A referência a esta questão apenas se justifica pelo facto de a Meritíssima Juíza na decisão objecto deste recurso, remeter para a respectiva Oposição;

N) Podemos afirmar que, de facto, esses motivos que são fundamento de Oposição, que a respeitável julgadora refere na decisão recorrida, foram efectuados;

O) Mas apenas subsidiariamente, isto é, só se a respectiva Juíza não conhecesse dos motivos de fundamento da Impugnação, sendo que estes eram, de facto, o pedido principal,

P) Até porém, na conclusão da P.I., referenciada, de 29 de Março de 2005, na alínea b), do respectivo artº 62 (p.i.), se refere “Sem prescindir e subsidiariamente.”

MORMENTE:

Q) A questão prévia, (confrontar do artº 1º, ao artº 7º da P.I.);

R) A Incompetência Territorial da 2ª Repartição de Finanças de Felgueiras, confirmar do artº 53, ao artº 57 da P.I.;

S) A Errónea qualificação de quantificação dos rendimentos e outros factos tributários (confirmar do artº 58º, ao n.º 4 do artº 60º da P.I.);

T) Que como se sabe são fundamentos de Impugnação, respectivamente alíneas d), b) e a) do artº 99º do C.P.T.T.;

U) Sendo que somos da opinião contrária, no que concerne à Decisão da Juíza, quando esta julgou inepta a petição inicial por considerar que os pedidos eram substancialmente incompatíveis;

V) Assim deve decidir pela concordância da nossa versão de como os fatos verdadeiramente aconteceram;

W) Deve, em consequência, decidir pela procedência do recurso;

X) Pelo que, haverá de revogar-se, e em douto suprimento substituindo-o por outro que conheça os motivos de fundamento da impugnação judicial, apresentada;

Y) O demais, sempre em Douto suprimento.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, já que, “lendo-se a petição inicial apura-se, por um lado, que são alegados fundamentos de oposição à execução fiscal e fundamentos de impugnação judicial e, por outro, que, a final, se pede que o órgão da administração tributária revogue o acto de liquidação ou, subsidiariamente, o mesmo órgão proceda à inquirição das testemunhas arroladas.

Sendo assim, como parece ser, a petição inicial é inepta, desde logo nos termos da alínea a) do n.º 2 do artº 193º do CPC”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que é posta é de ordem meramente adjectiva, pois tem a ver com uma das hipóteses legais de ineptidão da petição inicial - formulação de “causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis” -, conduzindo ao indeferimento liminar dela e à nulidade de todo o processado, por aplicação dos artºs 193º, nºs 1, 2, alínea c) e 4 do CPC e 98º, nº1, alínea a) do CPPT.

A ineptidão da petição inicial, nos termos do predito artº 193º do CPC, gera a nulidade de todo o processo e verifica-se: a) quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou causa de pedir; b) quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; ou c) quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Ensinava Manuel de Andrade, in *Noções Elementares de Processo Civil*, pág. 117, que “não se trata de qualquer deficiência da petição, mas de não se poder determinar em face do articulado qual o pedido e a causa de pedir, por falta absoluta da respectiva indicação (omissão) ou por estar ela feita em termos inaproveitáveis por insanavelmente obscuros ou contraditórios (obscuridade ou contradição); de não ser possível saber por aí qual a ideia do Autor quanto a rasgos essenciais da acção”.

No direito tributário, a questão da ineptidão da petição inicial tem, também, consagração.

O artº 98º do CPPT considera nulidade insanável, em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial (nº 1, alínea a)), sendo tal nulidade de conhecimento oficioso (nº 2).

Sendo assim, tendo a ineptidão da petição inicial, por efeito, “a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo sempre aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos”, não permite, ao contrário daquilo que acontece com outras nulidades, o aproveitamento do processo. E, por isso, não se prevê que, em tais casos seja o impugnante notificado para aperfeiçoar a petição, na medida em que ela é, desde logo, nula.

3 – Feitas estas considerações e voltando ao caso dos autos, entendeu o Mmº Juiz “a quo” que a presente petição inicial era inepta uma vez que se invocam como causa de pedir fundamentos próprios da oposição à execução fiscal e à impugnação judicial, sendo certo, também, que os pedidos relativos a uma e outra destas formas processuais são diferentes.

Contudo e reagindo contra o despacho que contra ele fez reverter a execução fiscal por dívidas de IVA e IRC, relativas aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, de que era devedora a executada originária Transportes Sousa & Ribeiro, Lda, o que o recorrente pede ao tribunal é que ordene ao órgão da Administração Tributária competente que aprecie “os pedidos supra, revogando totalmente o acto impugnado e decidindo pelo arquivamento dos processos, nos termos do art.º 111.º do C.P.P.T.” e “ao invés, se assim se não entender, promover a remessa dos autos para o Tribunal competente, ordenando-se, oportunamente, todas as diligências de prova necessárias, mormente, com a Audição das Testemunhas abaixo identificadas”.

Para sustentar tais pedidos e como resulta da leitura da petição inicial, o recorrente invoca, claramente, como bem se anota na sentença recorrida, nos itens 8º a 41º fundamentos próprios da oposição à execução fiscal, previstos na alínea b) do n.º 1 do artº 204º do CPPT – ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou o seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

Ao passo que, nos itens 42º a 50º e 53º a 61º invoca fundamentos que são pressupostos da impugnação judicial.

Todavia e como é sabido, o pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com o recurso, ao passo que a causa de pedir é o facto jurídico de que procede o pedido (cfr. artº 498º, nºs 3 e 4 do CPC).

“Porém, não são relevantes para determinar a nulidade da petição meras deficiências de qualificação jurídica, designadamente a errónea qualificação dos factos invocados e a deficiente qualificação do efeito jurídico pretendido, devendo, antes, ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo. Não deve ser julgada inepta a petição inicial se, não obstante a falta de rigor técnico na formulação do pedido, este dá a conhecer o efeito jurídico que se pretendia obter por intermédio do tribunal.

«Não impondo a lei os termos ou expressões a utilizar na formulação do pedido, haverá que afastar a exigência de fórmulas sacramentais, rígidas ou insubstituíveis em tal matéria. Neste ponto, de exigir é apenas que o autor, depois de descrever a sua pretensão, expondo os respectivos fundamentos e objecto, exprima a vontade de que o tribunal actue em ordem a proferir uma sentença de conteúdo favorável à pretensão manifestada».

Na verdade, «nem toda a incorrecção, nem toda a imperfeição do requerimento inicial conduza à ineptidão. O autor exprimiu o seu pensamento em termos inadequados, servindo-se de linguagem tecnicamente defeituosa, mas deu a conhecer suficientemente qual o efeito jurídico que pretendia obter? A petição será uma peça desajeitada e infeliz, mas não pode qualificar-se de inepta» (Acórdão desta Secção do STA de 14/3/07, in rec. n.º 907/06).

No mesmo sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, Vol. 2.º, páginas 364-365 e, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 4-10-95, in rec. n.º 19.501; de 19/2/03, in rec. n.º 1.059/02 e de 25/6/03, in rec. n.º 629/03 citados no referido aresto.

Ora, no caso em apreço, o oponente na sua petição inicial pede que, para além do mais, seja totalmente revogado o acto impugnado.

Sendo assim, parece resultar com alguma clareza que aquele, com tal pedido, mais não pretende do que ver anulada a liquidação, pedido este próprio da impugnação judicial, uma vez que o mesmo não pode ser satisfeito no processo de oposição à execução fiscal, já que tem por objecto a extinção da execução ou, em certos casos, nomeadamente, quando está em causa a inexigibilidade da dívida exequenda, a suspensão da execução - o que não vem pedido, como vimos.

Sendo assim, o tribunal pode limitar-se a apreciar o pedido de anulação da liquidação que é o efeito jurídico próprio dos fundamentos invocados nos itens 42º a 50º e 53º a 61º da petição inicial, para o que o processo de impugnação judicial é idóneo.

Os fundamentos de oposição à execução fiscal invocados, não são, assim, idóneos para aquele processo impugnatório, pelo que não se podem tomar em consideração.

Assim, há na petição inicial fundamentos e pedido de impugnação judicial admissíveis, pelo que o processo pode prosseguir para a sua apreciação.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a fim de apreciar o pedido de anulação da liquidação baseado nos fundamentos invocados nos itens supra referidos, se outra razão a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 26 de Abril de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Falta de notificação do acto de liquidação. Fundamento de oposição à execução fiscal. Improcedência da impugnação. Inutilidade superveniente da lide.*

### Sumário:

- I — Tendo sido deduzida impugnação judicial com fundamento na falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade e tendo o Tribunal considerado que esse fundamento é próprio da oposição à execução fiscal, a consequência que daí deriva é a improcedência da referida impugnação judicial e não a inutilidade superveniente da lide.*
- II — Não é possível a convalidação do processo de impugnação judicial em oposição à execução fiscal se ainda não existe execução e o pedido formulado na petição inicial é inidóneo, por ser próprio da impugnação judicial.*

Processo n.º 1246/06-30.

Recorrente: Francisco Veiga e Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Ministério Público e Francisco Veiga, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a impugnação judicial que este deduziu contra os actos de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios, relativamente ao ano de 2000, nos montantes de € 20.271,17 e 4.885,11, respectivamente, dela vêm interpor os presentes recursos, formulando as seguintes conclusões:

#### A) RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO

1- É certo que, em regra, não podem ser utilizados como fundamento da impugnação judicial factos que não afectem a validade dos actos mas apenas tenham a ver com a sua eficácia, como é o caso da falta ou irregularidade da sua notificação.

2- Excepcionalmente, no entanto, se tal falta de notificação for invocada no processo de impugnação judicial e estiver já esgotado o prazo de caducidade, ela constituirá um obstáculo definitivo à prática de um acto de liquidação válido, pelo que será de aventar a possibilidade de se conhecer daquela como um fundamento de inutilidade superveniente da lide, por não ter qualquer utilidade apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia.

3- No caso, tendo sido dado como provado que as liquidações estão datadas de 23/11/04 e não tendo sido dado como provada a notificação tempestiva, isto é, no prazo de caducidade, ao impugnante e estando tal prazo já extinto, mister é declarar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, ut art. 287, alínea e), do CPC, “ex vi” do art. 2, alínea e), do CPPT, por, repetimos, não ter qualquer utilidade apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia.

3- A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de interpretação e de aplicação, os citados arts 287, alínea e), e 2, alínea e), do CPPT.

4- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue extinta a instância nos sobreditos ter.

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

#### B) RECURSO DO IMPUGNANTE FRANCISCO VEIGA

1- O erro na forma do processo, constituindo embora nulidade do conhecimento oficioso e determinando a anulação dos actos processuais que não possam aproveitar-se, pode ser corrigida pelos tribunais, conforme resulta do disposto nos supra citados preceitos legais.

2- Para que a convolação do processo seja admissível para a forma adequada, torna-se necessário que não esteja ultrapassado, à data da prática do acto com forma inidónea, e que o pedido se adequa à forma processual correcta. O que sucede no caso dos autos. Pois,

3- O impugnante tem conhecimento das liquidações, e como tal, do processo executivo quinze dias antes da propositura da impugnação, estando, portanto, dentro do prazo de trinta dias previstos para a dedução de oposição; e

4- O pedido de anulação das liquidações é a consequência final do fundamento para a oposição, previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204º. Do CPPT — falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

5- Assim que ao não convolar o processo de impugnação para processo de oposição, a M. Ma Juiz “a quo” violou o disposto nos artigos 98º n.º 4 do CPPT e 97º n.º 3 da LGT.

6- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que convole o processo de impugnação em processo de oposição, prosseguindo os seus termos.

Caso assim se não entenda, então:

6- Aceitando como certo que, em regra, não podem ser utilizados como fundamento da impugnação judicial factos que não afectem a validade dos actos mas apenas tenham a ver com a sua eficácia, como é o caso da falta ou irregularidade da notificação.

7- Excepcionalmente, no entanto, se tal falta de notificação for invocada no processo de impugnação e estiver já esgotado o prazo de caducidade, ela constituirá um obstáculo definitivo à prática de um acto de liquidação válido, pelo que será de aventar a possibilidade de se conhecer daquela com um fundamento de inutilidade superveniente da lide, por não ter qualquer utilidade apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia.

8- No caso, tendo sido dado como provado que as liquidações datadas de 23/11/2004 e não tendo sido dado como provada a notificação tempestiva, isto é, no prazo de caducidade, ao impugnante e estando tal prazo já extinto, impunha-se declarar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, ut artº 287, alínea e), do CPC, “ex-vi” do artigo 2º, alínea e) do CPPT, por não ter qualquer utilidade apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia.

9- A sentença recorrida não perfilhando deste entendimento violou por erro de interpretação e de aplicação os citados artigos 287, alínea e) do CPC e artigo 2º alínea e) do CPPT

10- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue extinta a instância executiva nos sobreditos termos.

11- Com o que julgará o recurso procedente, como é de justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que o Ministério Público “intervém no processo na qualidade de recorrente, em defesa da legalidade”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Ao impugnante foram efectuadas as seguintes liquidações:

A) Liquidação adicional n.º 04356231, datada de 23-11-2004, respeitante ao ano 2000, no valor de € 20.271,17, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 11.

B) Liquidação n.º 04356219 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Janeiro de 2000, no montante de € 461,79, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 12.

C) Liquidação n.º 04356220 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Fevereiro de 2000, no montante de € 451,75, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 13.

D) Liquidação n.º 04356221 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Março de 2000, no montante de € 442,03, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 14.

E) Liquidação n.º 04356222 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Abril de 2000, no montante de € 431,34, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 15.

F) Liquidação n.º 04356223 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Maio de 2000, no montante de € 422,27, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 16.

G) Liquidação n.º 04356224 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Junho de 2000, no montante de € 412,23, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 17.

H) Liquidação n.º 04356225 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Julho de 2000, no montante de € 401,86, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 18.

I) Liquidação n.º 04356226 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Agosto de 2000, no montante de € 392,46, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 19.

J) Liquidação n.º 04356227 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Setembro de 2000, no montante de € 382,42, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 20.

K) Liquidação n.º 04356228 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Outubro de 2000, no montante de € 372,38, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 21.

L) Liquidação n.º 04356229 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Novembro de 2000, no montante de € 362,66, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 22.

M) Liquidação n.º 04356230 de juros compensatórios, datada de 23-11-2004, referente a Dezembro de 2000, no montante de € 351,98, com data limite de pagamento 31-01-2005 – fls. 23.

2. A impugnação foi deduzida em 11 de Março de 2005 – fls. 2.

2 – Nos presentes recursos, como se vê das respectivas conclusões, que delimitam o seu âmbito e objecto, é posta idêntica questão que consiste em saber, quais as consequências que derivam para a presente impugnação judicial do facto de a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade não constituir seu fundamento, mas sim de oposição à execução fiscal, nos termos do artº 204º n.º 1 alínea e) do CPPT.

A sentença, entendeu, que a impugnação terá que ser julgada improcedente, uma vez que “a caducidade da liquidação invocada em sede de impugnação judicial poderá ser apreciada como um fundamento de inutilidade superveniente da lide se estiver já esgotado o prazo de caducidade, o que constituirá um obstáculo à prática de uma nova liquidação válida. Contudo, tal apreciação como fundamento de inutilidade superveniente da lide apenas fará sentido no caso em que são invocados (para além da caducidade da liquidação) vícios que afectem a validade do acto de liquidação. A verificação da caducidade tornará inútil a apreciação daqueles vícios, se o acto já não se puder repetir. Mas se o único fundamento da impugnação judicial for a caducidade da liquidação, como é o caso dos autos, a impugnação terá de ser julgada improcedente por o fundamento invocado não afectar a legalidade do acto impugnado”.

Por sua vez e não pondo em causa que a falta de notificação do tributo dentro do prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, entendem, porém, os recorrentes que, “no caso, tendo sido dado como provado que as liquidações estão datadas de 23/11/04 e não tendo sido dado como provada a notificação tempestiva, isto é, no prazo de caducidade, ao impugnante e estando tal prazo já extinto, mister é declarar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, ut art. 287, alínea e), do CPC, “ex vi” do art. 2, alínea e), do CPPT, por... não ter qualquer utilidade apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia”, citando em defesa da sua tese Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 442.

Mas não lhes assiste razão.

Com efeito e como vimos, o único fundamento invocado na impugnação judicial e que foi apreciado pelo Tribunal recorrido, foi a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade.

Sendo assim, não havia que colocar aqui qualquer questão de inutilidade da lide, uma vez que não havia mais qualquer outro litígio a dirimir, como bem anota o Mmº Juiz “a quo”.

Pelo que, nesta parte, os recursos não podem deixar de improceder.

3 – Por outro lado, alega ainda o recorrente/impugnante que, havendo erro na forma do processo, impunha-se proceder à convalidação do processo de impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal, uma vez que o pedido de anulação das liquidações é a consequência final do fundamento para a oposição, previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT – falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

Mas não tem razão.

Com efeito, dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Ora, no caso em apreço e por um lado, não consta dos autos que tenha sido instaurada execução fiscal. E só pode deduzir-se oposição à execução fiscal se esta existir.

Por outro e como ressalta da leitura da petição inicial, o pedido formulado pelo impugnante (anulação do imposto e respectivos juros compensatórios) não é o próprio da oposição à execução fiscal, mas sim da impugnação judicial.

Com efeito, aquela forma de processo tem por objecto a extinção da execução ou, em certos casos, nomeadamente, quando está em causa a inexigibilidade da dívida exequenda, a suspensão da execução e não a anulação da liquidação.

Pelo que, também não é possível a alegada convolação por falta de idoneidade do respectivo pedido, que é próprio da impugnação judicial.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento aos presentes recursos e manter a sentença recorrida.

Custas, apenas, pelo recorrente Francisco Veiga, uma vez que o Ministério Público delas está isento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Execução de julgado. Juros moratórios. Juros indemnizatórios. Acumulação.*

### Sumário:

- I — Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles não são cumulativos.*
- II — Assim, tendo o tribunal condenado a entidade executada a pagar a totalidade do imposto suportado pelo exequente acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre aquele e desde a data em que foi pago pelo exequente até ao momento em que lhe for restituído, não tem este direito a juros moratórios, já que estes coexistiriam com aqueles no tempo, sobrepondo-se.*

Processo n.º 9/07-30.

Recorrente: José Gomes de Sá Pereira.

Recorrido: Fazenda Pública – Director Geral das Alfândegas.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Gomes Sá Pereira, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedente o pedido de execução do julgado na parte referente ao pedido de juros moratórios, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Ao recorrente, que viu anulada por decisão transitada em julgado a liquidação do IA, era legítimo pedir, em execução de julgado, - como pediu - a condenação da entidade recorrida ao pagamento, para além de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do tributo até ao fim do prazo de cumprimento voluntário da sentença, no pagamento dos juros moratórios, desde esta altura até ao efectivo pagamento.

2. Os juros indemnizatórios e moratórios destinam-se a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada. Eles não são cumulativos, no sentido de que os primeiros são devidos até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado, e

os segundos só são devidos a partir daí até efectivo e integral pagamento. Mas o recorrente pediu o seu pagamento como prestações em dívida sucessivas, pois que os juros moratórios são devidos a contar do termo de prazo do cumprimento espontâneo (do IA e dos juros indemnizatórios).

3. A sentença recorrida não fez correcta interpretação e aplicação das disposições aplicáveis, designadamente dos art. 9º do CC, 43º, 44º, 100º e 102º n.º 2 da LGT e do DL n.º 73/99, de 16 de Março, bem como contrariou a orientação deste STA expendida, entre outros, nos acórdãos de 09.04.03, no proc. n.º 0463/03, de 19.03.2002, no proc. n.º 1567-A/98, de 17.04.2002, no proc. n.º 010, de 30.03.2004, no proc. n.º 00889/03, de 06.11.2002, no proc. 01077/02, de 20.11.2002, no proc. n.º 1079/02 e de 02.07.2003, no proc. n.º 0388/03.

O Director-Geral das Alfândegas não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, de acordo com a jurisprudência fixada por esta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

3.1.1. Nos autos de Impugnação Judicial que correram termos neste Tribunal sob o n.º 387/2001, foi, por douta sentença proferida em 2002.03.21 e inserta de fls. 53 a fls. 59 do apenso, já transitada em julgado, decidido «julgar procedente a impugnação e determinar a anulação da liquidação impugnada, com restituição ao recorrente do imposto pago e juros indemnizatórios, nos termos legais»;

3.1.2. Em 2002.05.28, o ora Exequente apresentou na Alfândega de Aveiro o pedido de execução do julgado a que alude o n.º anterior - cfr. ofício de que se junta cópia a fls. 26, 1º §;

3.1.3. Através do ofício n.º 6122, datado de 2002.06.12, o Ex.mo Director da Alfândega de Aveiro respondeu nos termos que constam do documento de fls. 26 a 27 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais feitos e onde, além do mais, conclui que «à data da liquidação a que se refere a declaração de veículo ligeiro n.º 01/0039210 de 21.06.01, acima referida, o montante do imposto residual seria de 1250566\$= [2273756\$ X 5780000\$.: 10560000\$], inferior em cerca de 598895\$, ao montante de facto liquidado será restituída a quantia em apreço (598895\$), a título de imposto cobrado em excesso, bem como os correspondentes juros indemnizatórios, à taxa de 7% (Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril) referentes a 342 dias no montante de 39281\$, no total de 638176\$/3183,21 E, assim se dando execução à sentença»;

3.1.4. Através do ofício n.º 3158, datado de 2003.03.28, o Ex.mo Director da Alfândega de Aveiro notificou o Exequente nos termos que constam do documento de fls. 25 a fls. 25v. dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido e onde, além do mais, conclui que «por aplicação directa do art.º 95º do Tratado da União Europeia (actual art. 90º), há lugar à restituição de E. 2987,28, referente ao Imposto Automóvel pago a mais na DVL n.º 01/3921.0, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios» e informa que se procedeu «em 24-03-2002 à anulação formal da primeira liquidação no valor de E. 6237,80 e à prática de um novo acto de liquidação de acordo com o art. 95º do Tratado da União Europeia, em cumprimento do critério fixado pelo acórdão exequendo, através da Declaração Complementar de Veículo, registada nesta Alfândega sob o n.º 008/CF/2003, de 24-03-2003, procedendo-se ao reembolso da quantia atrás referida».

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo sido anulada a liquidação do imposto automóvel por decisão transitada em julgado proferida em processo de impugnação judicial, o impugnante pode pedir, em execução do julgado, a condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios e de mora por incumprimento do decidido.

Como vem sendo jurisprudência uniforme, pacífica e reiterada desta Secção do STA os juros indemnizatórios e os juros de moratórios não podem coexistir no tempo, sobrepondo-se, já que ambos visam ressarcir o mesmo dano - a perda do rendimento do capital resultante da sua privação.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 19/12/01, in rec. n.º 26680; de 20/10/04, in rec. n.º 338/04 e de 2/11/06, in rec. n.º 1.095/05.

Ora e a este propósito, decidiu-se na sentença recorrida “ordenar se notifique o Ex.mº Senhor Director-Geral das Alfândegas de Aveiro, e no prazo de 30 (trinta) dias, proceder à integral execução da sentença, restituindo ao Exequente a totalidade do imposto suportado no montante de Eur. 9.225,07 (nove mil duzentos e vinte e cinco euros e sete cêntimos) acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre aquela quantia e desde a data em que foi paga pelo Exequente até ao momento em que lhe for restituída”.

Sendo assim, o recorrente não tem direito aos peticionados juros moratórios, uma vez que vai receber juros indemnizatórios até que lhe seja passada a respectiva nota de crédito.

A não ser assim, os referidos juros coexistiriam no tempo, sobrepondo-se aqueles a estes.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.



## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IVA. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais.*

### Sumário:

*Prescrevendo o artigo 3º n.º 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º: 106/07-30.

Recorrente: VPC – Portugal, vendas por correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **VPC – PORTUGAL, VENDAS POR CORRESPONDÊNCIA, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença de 24 de Março de 2006 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a «impugnação judicial do acto de indeferimento das reclamações gratuitas da liquidação de IVA de Maio e Junho de 2003», mantendo essa liquidação.

Formula as seguintes conclusões:

#### **«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

##### I.

A Douta Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF*” (sublinhado nosso).

##### II.

Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

##### III.

Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

##### IV.

Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

##### V.

**Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF”;**

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

##### VI.

A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

## VII.

A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

## VIII.

Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

## IX.

Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

## X.

E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

## XI.

Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

## XII.

Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

## XIII.

Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

## XIV.

Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC**;

## XV.

Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT**,

## XVI.

Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP; 3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

## XVII.

Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

## XVIII.

Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

## XIX.

Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular nº19/89, de 18-12.”

## XX.

No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

## XXI.

Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

## XXII.

Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

## XXIII.

A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

## XXIV.

Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

## XXV.

Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

## XXVI.

**E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;**

## XXVII.

A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

## XXVIII.

A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

## XXIX.

**Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;**

**4. Pela revogação da Sentença Recorrida**

## XXX.

A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

## XXXI.

A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

## XXXII

O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

## XXXIII.

Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

## XXXIV.

A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

## XXXV.

A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

## XXXVI.

A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

## XXXVII.

Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é, manifestamente excessivo, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

## XXXVIII.

Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.

## XXXIX.

A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

## XL.

Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

## XLI.

E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

## XLII.

Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doute Sentença recorrida,

## XLIII.

E pela anulação da liquidação impugnada;

## XLIV.

Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

## XLV.

Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

## XLVI.

A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

## XLVII.

E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«As **conclusões XXX) e XXXIII)** das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença: -as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º nº3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

As conclusões **XXVII e XXVIII** exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

-a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é manifestamente excessivo e, porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus)

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT)».

1.5. Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Doutra Sentença Recorrida a confirmação desta questão: Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Doutra Sentença recorrida que “*No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.*”

Acrescenta, ainda, a Doutra Sentença recorrida que “*para efeitos de isenção da tributação prevista no 1 do citado artigo [artº 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.*”

E, mais, conclui “*que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.*”

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.*”

Acresce, ainda, que a Doutra Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, “*por analisar exaustivamente esta questão.*”

Assim, poderá, ler-se no citado Acórdão: “*É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea i) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.*”

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Doutra Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Doutra Sentença recorrida sintetizou: “*Está pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.*”

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Doutra Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração Fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75.º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Quanto ao facto de a Recorrente considerar que “*estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal*, mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito — conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário —, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia. Paralelamente, inexistente qualquer disposição legal interna que confira vantagem à Recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar esta desigualdade — o que fundamenta a afirmação de que “*não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.*” Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doutra Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Doutra Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, “*O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo e concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-*

-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida”.

“No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”

Ora, como muito bem delimitado na Doutra Sentença recorrida, “Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12”.

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Doutra Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa,

Nestes termos e nos mais de Direito (...) deverá conhecer-se do mérito do presente recurso e o mesmo ser julgado procedente par provado, com todas as legais consequências».

1.6. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

\*\*\*

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«A)

A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B)

No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C)

Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5%o do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D)

A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5%o do volume de negócios do ano anterior;

E)

A impugnante deduziu reclamação graciosa que foi indeferida.

F)

A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em».

\*\*\*

3.1. Há que começar pela verificação da competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para apreciar o presente recurso jurisdicional, competência essa que está posta em causa por, eventu-

almente, o recurso não versar, em exclusivo, matéria de direito. E, a assim ser, nos termos do disposto nos artigos 12º n.º 5, 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competente será, antes, o Tribunal Central Administrativo.

A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV (aliás, XXXVI e XL) e XXVI e XXVIII (aliás, XLV e XLVI) das alegações da recorrente. Lê-se nas duas primeiras dessas conclusões que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente»; e que «o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela». Nas duas últimas das apontadas conclusões afirma-se que «o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária»; e que «nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias».

A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.

Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente.

Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.

A sentença atendeu a que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».

E, assim, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12».

Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.

E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2º parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal. Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.

Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, consequentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.

Também não integra matéria de facto a afirmação segundo a qual o falado limite de 5% é uma interpretação «sem qualquer espelho (...) no Código do IVA e na legislação comunitária», pois conhecendo os juízes o direito, por dever de ofício, sabem o que consta da lei; e julgar se determinada interpretação tem nela «espelho», ou não, constitui um juízo relativo ao direito. Por último, o que se alega na conclusão XLVI, embora se refira direito estrangeiro (todo o direito nacional de todos os países europeus!), sem que ele venha provado, enquadra-se na alegada violação do direito comunitário aí também apontado, consubstanciando, assim, questão de direito.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

3.2. No primeiro grupo das suas conclusões – I a V –, a recorrente invoca a nulidade da sentença, por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão, pois o Plano Oficial de Contabilidade que invoca não contém a norma a que se refere.



Não se trata, aqui, de uma nulidade: se a sentença aponta como fundamento de direito, louvando-se nele, uma norma legal, mas se tal fundamento realmente não existe na lei, estamos perante um erro de julgamento sobre o direito, e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão; nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente.

Daí a improcedência deste grupo de conclusões.

3.3. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – vem submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas».

No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha à decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.

Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configuração, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.

Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.

Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.

Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.

Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.

3.4. As conclusões XVII a XXIX, sob a epígrafe «A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade», abordam duas questões distintas.

A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta».

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5% do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.

A segunda questão de que se ocupa este grupo de conclusões tem a ver com a violação do princípio da igualdade.

É ponto que se prende com a legalidade da circular a que apelou a Administração, e por isso dele não cuidaremos por ora.

3.5. As conclusões sobranes – XXX a XLIX – ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

Começemos por abordar a questão face ao direito nacional.

As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de «amostras e (...) ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» (alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA.

Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.

Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euro, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. E conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração das condições do mercado.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

Acrescente-se, por último, que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA, valendo tão só para estabelecer sobre a sua consideração como custos fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento.

3.6. De acordo com o disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure «que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.

É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.

Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

\*\*\*

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, julgando procedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Auto de notícia. Despacho punitivo. Requisitos.*

### Sumário:

*I — Não enferma de irregularidade invalidante do procedimento contra-ordenacional o auto de notícia de que não constam as circunstâncias respeitantes ao infractor e à contra-ordenação que possam influir na determinação da responsabilidade, nomeadamente a sua situação económica e o prejuízo causado ao credor tributário, se, no circunstancialismo do seu levantamento, o funcionário responsável não dispõe de tais elementos.*

*II — O despacho punitivo que aponta a data da infracção omissiva, o montante que devia ter sido entregue, a data em que ocorreu o pagamento, afirma a inexistência de actos de ocultação, diz que não houve benefício económico, que os factos foram praticados com negligência simples, que a arguida pratica frequentemente a mesma infracção, e declara desconhecer a sua situação económica, contem, no que concerne ao montante da coima, fixado perto do mínimo aplicável, todos os elementos que a lei impõe.*

Processo n.º 251/07-30.

Recorrente: Isto é Expresso – Serviço de Estafetas, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

**1.1. ISTO É EXPRESSO – SERVIÇO DE ESTAFETAS, LDA.**, com sede em Frielas, Loures, recorre do despacho de 13 de Setembro de 2006 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures que julgou improcedente o recurso de decisão administrativa que lhe aplicou uma coima pela prática de contra-ordenação fiscal.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A arguida impugnou a decisão que fixou a coima, invocando para tanto a excepção dilatória de – nulidade do processo por omissão de imputação de elementos subjectivos da contra-ordenação.

B)

Temos em presença uma notificação inquinada por violação do disposto no art. 27º e 79º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

C)

Tendo a arguida assumido uma postura de inércia relativamente à defesa, em virtude da omissão da autoridade administrativa, aguardando uma posterior e perfeita notificação por parte desta a fim de poder cabalmente exercer o seu direito de defesa, o que efectivamente não sucedeu.

D)

A contestação técnica dos elementos objectivos da notificação administrativa pode desde logo redundar numa decisão absolutória da arguida, deixando de ser necessário invocar elementos formais, v.g. a omissão dos elementos subjectivos de imputação (dolo ou negligência);

E)

Diz taxativamente o douto aresto do STJ que “... *É relevante para a sua defesa que o arguido conheça os factos que lhe são imputados, incluindo os que respeitam à verificação dos pressupostos da punição e à sua intensidade e ainda a qualquer circunstância relevante para a determinação da sanção aplicável...*”;

F)

“... *ao arguido sejam dados a conhecer não só os factos objectivos, mas também aqueles que traduzam a imputação subjectiva da contra-ordenação e, ainda, os que possam influir na medida da coima, sob pena de estar cometendo a nulidade prevista no artigo 119º, alínea c) do Código de Processo Penal...*”;

G)

Na fase de impugnação administrativa, a arguida veio a invocar desde logo a nulidade da omissão dos seus direitos, na notificação da entidade administrativa, fazendo o Tribunal a quo tábua rasa dessa nulidade invocada, ao não fazer referência à preterição de elementos subjectivos do tipo uma única vez no douto aresto ora em crise.

H)

Este apenas refere que estão preenchidos os requisitos do artº 27º do RGIT, o que resulta redondamente falso, uma vez que foi preterida a formalidade supra referida, arguida em devido tempo,

também não consta na notificação em causa a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação do montante da coima, logo da análise da mesma não é possível apurar o porquê de se ter optado em concreto pelo valor da coima nela inserto, ao invés do que é afirmado no douto arresto.

I)

Logo, não tendo a administração tributária concretizado os factos que considerou provados e que contribuíram para a fixação da coima, verifica-se a nulidade invocada pela arguida, preterido que está o disposto no artº 79º do RGIT. Nulidade essa, insuprível Cfr. art.º 63º n.º. 1 alínea d) do supra citado diploma legal, ora tal nulidades, na medida em que inquinam a acusação, ou seja a decisão que aplicou a coima, devem visualizar-se como excepções dilatórias que obstam ao conhecimento do mérito da causa pelo Tribunal. Cfr. AC. do STA – 2ª Secção 30/09/1999, rec. 23834 e AC. do STA – 2ª Secção 27/10/99, rec. 23619.

J)

E se entendemos que neste tipo de processos “haverá que reduzir ao mínimo toda a tramitação processual”, é com muita dificuldade que entendemos a diminuição das garantias de defesa da arguida que tal acarreta, o que aconteceu no caso em apreço, verificando-se nitidamente um conflito entre os princípios do direito de audição e defesa do arguido e da simplificação processual, permaneceu este último, que segundo a tese da douta decisão do tribunal a *quo*, o auto de notícia estaria completo, muito embora o elemento subjectivo não estivesse expressamente referido.

K)

A arguida refuta frontalmente a conclusão do douto tribunal a *quo* de que a nulidade do processo invocada na impugnação judicial, não procede porquanto foi respeitado o disposto no art. 79º do RGIT.

L)

Entendimento diverso deste levará certamente à *secundarização* do direito constitucionalmente consagrado de audição e defesa do arguido, favorecendo sem justificação o principio da “*bonus fides*” processual;

M)

Sendo pernicioso para a concepção de um verdadeiro Estado de Direito Democrático como é o nosso, a perversão do sacro princípio de audição e defesa do arguido em homenagem ao que poderá reputar-se mais importante, porque podemos ser tentados a proferir decisões sumárias sem que ao arguido tenha sido dada a possibilidade de preparar a sua defesa;

N)

Tendo perfeito conhecimento que “*iura novit curia*”, mas por entendermos pertinente para a boa decisão do mérito da causa, a arguida respeitadamente requer a V. Exas. se dignem mandar admitir a junção das douts decisões proferidas pelo mesmo Tribunal a quo.

Nestes termos respeitadamente requer (...) se dignem conceder provimento ao presente Recurso, e em consequência, declarar nulo todo o processo contra-ordenacional, absolvendo a arguida **Isto é Expresso – Serviço de Estafetas, Lda** da prática dos factos que lhe são imputados».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mª. Juiz manteve o seu despacho.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, já porque a decisão impugnada não enferma de nulidade por omissão de pronúncia, já porque fez boa apreciação da decisão administrativa posta em crise.

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

\*\*\*

2. Vem estabelecida a seguinte matéria de facto:

«1.

No dia 01/10/2005, na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, o inspector tributário (autuante) verificou que a arguida, não entregou dentro do prazo legal, a prestação tributária necessária a satisfazer totalmente o montante de imposto exigível, no valor de € 23.766,51, referente ao período 2005/06 (conforme auto de notícia que aqui se dá por reproduzidos, folhas 2 e 3);

2.

O termo do prazo para cumprimento da obrigação ocorreu em 10/08/05 (doc. a folhas 2 e 3);

3.

A obrigação referida em 1 e 2 foi cumprida em 26/09/05 (folhas 2)

4.

O auto de notícia mencionado no n.º 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no Serviço de Finanças de Loures 1, e foi autuado em 06/11/2005 (cf. capa do processo);

5.

No âmbito do qual, em 04/11/05, o arguido foi notificado, para apresentar a sua defesa, e, nada disse (cf. conjugação de documento 1 junto pelo arguido a fls. 12 e fls. 4 a 6 dos autos),

6.

Na notificação referida em 5, constam os factos referidos em 1 a 3, cf., doc. 1 a fls. 12 que aqui se dá por reproduzido.

7.

Em 29/12/2005, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Loures 1, que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de € 5.505,75 (doc. a fls. 35 e 36 dos autos);

8.

Na decisão impugnada, constam os factos referidos em 1 a 3 as normas violadas, o limite máximo e mínimo da coima aplicável, a frequência da prática da infracção o tempo decorrido desde a prática da infracção e do desconhecimento da situação económica da arguida (fls. 35 e 36)».

\*\*\*

3.1. Se bem entendemos as alegações da recorrente, ela defende que quer o auto de notícia quer o despacho punitivo enfermam de irregularidades, por carecerem de elementos necessários à sua defesa.

Não pode deixar de considerar-se que o ataque da recorrente se dirige, também, contra o auto de notícia, já que só assim se compreende o trecho (conclusão C) em que afirma ter «assumido uma postura de inércia relativamente à defesa, em virtude da omissão da autoridade administrativa, aguardando uma posterior e perfeita notificação por parte desta a fim de poder cabalmente exercer o seu direito de defesa, o que efectivamente não sucedeu». Este excerto da sua alegação só ao auto de notícia se pode referir, posto que ao despacho punitivo é certo que a recorrente não reagiu com a inércia, já que interpôs recurso para o Tribunal *a quo*.

E a irregularidade acusada é a mesma de que enferma, sempre no entender da recorrente, o despacho punitivo: tal como escreveu na petição do recurso judicial, «não foram considerados os elementos subjectivos que servem de atenuante ou agravante à aplicação da coima, ou seja qual o grau de culpa (...) do agente, causas de exclusão de ilicitude e justificação do facto, estes elementos não foram apurados, nem tão pouco foram notificados ao arguido». Ou, noutra trecho da mesma peça, nada o auto de notícia refere «quanto à matéria de imputação subjectiva, *maxime* dolo ou negligência, ou mesmo sobre a envolvente da medida da coima em que este poderia incorrer».

É certo que o auto de notícia deve obedecer aos requisitos do artigo 57º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 Junho, já em vigor no momento em que foi levantado o auto que nos ocupa. E, de acordo com a alínea e) do n.º 2 do dito artigo, o auto deve conter «a indicação das circunstâncias respeitantes ao infractor e à contra-ordenação que possam influir na determinação da responsabilidade, nomeadamente a sua situação económica e o prejuízo causado ao credor tributário».

Mas isso «sempre que possível», ou seja, quando no momento em que o auto é lavrado o funcionário responsável tenha tais elementos, o que nem sempre acontecerá quando, como no caso, o auto é lavrado nos Serviços da Administração, aonde os dados disponíveis podem não permitir mais do que afirmar a prática da infracção – no caso, a falta de entrega tempestiva da prestação tributária.

De resto, o facto de o auto de notícia omitir os «elementos subjectivos» a que se refere a recorrente em nada pode prejudicar a sua defesa, pois o procedimento contra-ordenacional não tem um

sentido único: antes, o infractor é convidado a participar, podendo não só contestar a prática dos factos como fornecer tudo quanto considere de relevo em seu benefício, designadamente, quanto à ilicitude, à culpa, causas de justificação, atenuantes, elementos que permitam graduar a pena, nomeadamente, a sua situação económica, etc. etc..

O que não é admissível é ficar na inércia, aguardando uma notificação mais completa, se aquela que lhe foi efectuada satisfaz as exigências legais, contendo tudo quanto é necessário à defesa.

Em súmula, o auto de notícia não enferma de irregularidade que possa comprometer a validade do procedimento punitivo.

3.2. Quanto ao despacho de condenação em coima, a falta acusada pela recorrente parece respeitar, também, à ausência de «indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» (da coima), conforme exige o artigo 79º, n.º 1, alínea c) do RGIT.

Esses elementos são, de acordo com o artigo 27º n.ºs 1 e 2 do mesmo diploma, a gravidade do facto, a culpa do agente, a sua situação económica, a eliminação do benefício obtido, e o tempo decorrido desde a data em que a prestação devia ter sido efectuada.

Ora, o despacho em crise contém a data da infracção omissiva e o montante que devia ter sido entregue, a data em que ocorreu o pagamento, afirma a inexistência de actos de ocultação, diz que não houve benefício económico, que os factos foram praticados com negligência simples, que a arguida pratica frequentemente a mesma infracção, e declara desconhecer a sua situação económica.

Tendo isto em conta, e perante uma moldura entre € 4.753,30 e € 23.766,51, a coima foi fixada em € 5.505,75.

Não se vê o que mais haveria a dizer para justificar o montante da coima. Nem a recorrente o concretiza.

Na verdade, o despacho que puniu a recorrente contém, no que concerne ao montante da coima, único segmento em discussão, todos os elementos que a lei impõe, e que facultam uma cabal defesa perante os tribunais, como, aliás, aconteceu com a recorrente.

3.3. No entendimento do Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, na conclusão G) das alegações de recurso vem acusada a nulidade da decisão judicial impugnada, por omissão de pronúncia, «ao não fazer referência à preterição de elementos subjectivos do tipo uma única vez».

Não resulta aos nossos clara a vontade da recorrente de invocar tal nulidade.

Mas o certo é que o Tribunal expressou que «a autoridade fiscal concretizou os factos que considerou provados, e que contribuíram para a fixação da coima», depois de indicar quais foram eles. Não se referiu, é certo, ao auto de notícia, mas isso porque perspectivou a questão globalmente, no todo do procedimento contra-ordenacional, entendendo inexistir nele a nulidade invocada pela recorrente.

Não ocorre, deste modo, omissão de pronúncia causadora de nulidade do processo judicial.

\*\*\*

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão impugnada, com custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto) da taxa de justiça.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Sigilo Bancário. Derrogação. Pressupostos.*

### Sumário:

*I — A Administração Fiscal tem o poder de derrogação do sigilo bancário apenas quando existam «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente, em «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» — de harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29-12).*

- II — *A situação de existência de dois empréstimos, garantidos pelo mesmo prédio, não preenche a previsão legal de «factos (...) gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», para efeitos de tributação em imposto municipal de sisa.*
- III — *Como assim, em tal situação, não tem fundamento legal o acesso da Administração Fiscal a todos os documentos bancários do contribuinte.*
- IV — *Os «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» constituem um prius da derrogação do sigilo bancário - pelo que o acesso «a todos os documentos bancários» do contribuinte é ilegítimo quando em busca da verificação daqueles factos pressupostos.*

Processo n.º 292/07-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: João José Augusta Gueidão e outra.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1. O Director Geral dos Impostos vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 9-11-2006, que, nos presentes autos de derrogação do sigilo bancário, julgou procedente o recurso interposto por João José Augusta Gueidão, e Maria Clara de Pina Almeida Gueidão – cf. fls. 68 e seguintes.

1.2. Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 88 a 90.

1. A douda sentença recorrida padece de erro de julgamento ao considerar que o acesso às contas bancárias dos contribuintes João José Augusta Gueidão e Maria Clara de Pina Almeida Gueidão seria inútil por o direito de liquidação do Imposto Municipal de Sisa sub judice ter caducado.

2. Isso porque, contrariamente ao que erradamente foi entendido na douda sentença, não é pelo facto de existir ou não caducidade do direito à liquidação, face à suficiência dos indícios de crime fiscal, que tem outros prazos de caducidade, que impede a Administração Fiscal de apurar a concreta situação tributária destes contribuintes ou torna essa investigação inútil.

3. E a Administração Tributária tem competência para a investigação dos crimes fiscais. E o regime que decorre dos artigos 35º, 40º e 41º do Regime Geral das Infracções Tributárias, preceitos com os quais a sentença recorrida se apresenta desconforme.

4. Mesmo que assim não fosse, o prazo de caducidade do Imposto Municipal de Sisa é de oito anos, pelo que a sentença recorrida se apresenta desconforme com o preceituado nos artigos 45º da LGT e 92º do CIMSISD.

5. E não se apresentando conforme à legalidade vigente, a douda sentença recorrida é ilegal e, em consequência, não merece ser confirmada.

Termos em que, e com o doudo suprimento de V. Exas., deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado procedente, com todas as consequências legais.

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 121 verso.

Procedem, a meu ver, os fundamentos do recurso porque resulta, de forma clara, dos arts. 35º, 40º e 41º do RGITributárias que a Administração Fiscal, através de órgãos próprios, tem competência para instaurar e realizar inquéritos por crimes fiscais; de resto, mesmo que a competência para tanto fosse exclusivamente do Ministério Público, a sorte do recurso seria a mesma, já que a invocação da existência de indícios da prática de crime fiscal nada tem a ver com a questão da competência para os investigar em processo penal.

Como assim, a sentença de 1ª Instância tem de ser revogado, na parte recorrida, por outra em que se conheça também dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário.

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

1.5. Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se, na situação presente, se verificam, ou não, os pressupostos legais para a derrogação do sigilo bancário por via administrativa.

2.1. Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte – cf. fls. 199 a 201.

a) Factos provados

Da discussão da causa resultaram provados os seguintes factos com interesse para a decisão:

A) Os Recorrentes adquiriram, em 2002.06.28, o prédio urbano inscrito na matriz predial respectiva sob o artigo 2070-M, da freguesia Coração de Jesus, em Viseu;

B) O preço declarado da aquisição foi de € 79.807,66;

C) Simultaneamente, para pagamento do preço escriturado, e outros fins, contraíram dois empréstimos bancários, garantidos por hipoteca sobre o referido imóvel, nos montantes respectivos de € 79.807,66 e € 24.939,89;

D) Em 2006.02.24, foram notificados pela Administração Fiscal para prestarem esclarecimentos sobre o preço da transacção;

E) Responderam remetendo apenas cópia da escritura de compra e venda;

F) Em 2006.06.23, foram notificados para autorizarem o acesso voluntário da Administração Tributária à consulta de extractos e documentos de suporte da conta bancária no Banco Santander Totta SA em nome deles;

G) Recusaram;

H) Em 2006.05.15, pelo Director-Geral dos Impostos, foi elaborado projecto de decisão, e os recorrentes notificados;

I) Em 2006.07.04, os recorrentes exerceram o direito de audição por escrito;

J) Seguidamente, em 2006.08.25, os Recorrentes foram notificados da decisão do Director-Geral dos Impostos, de 2006.08.14 da qual se extracta:

Nos termos e com os fundamentos constantes da presente informação e da anterior informação que sustentou o despacho do projecto de decisão, da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Viseu, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos do artigo 63-B/2.c), da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, e tendo ponderado o alegado pelos contribuintes em sede de direito de audição, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo nº4 e nos termos do nº5 do referido normativo, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que sejam titulares João José Augusta Gueidão (...) e Maria Clara de Pina Almeida Gueidão (...);

K) Da informação para pedido de derrogação de sigilo bancário elaborada em 2006.05.08, transcreve-se:

a. 1. (...): no âmbito da acção de recolha de informações com vista a comprovar a situação tributária, em sede de Imposto Municipal de Sisa, dos sujeitos passivos (...); em 2006.02.10 foram notificados para prestação de esclarecimentos sobre a aquisição do imóvel ... ao abrigo do dever de colaboração (.); no entanto, as informações prestadas (...) no que concerne ao preço de aquisição declarado, confrontado com o valor dos empréstimos contraídos e garantidos sobre o imóvel, não podemos inferir, com um certo grau de certeza, da verdade do mesmo; tal significa que existem factos concretos que indiciam gravemente a falta de veracidade do valor declarado da transacção (...);

b. 2. Factos aduzidos pelo sujeito passivo:... constatou-se... que o preço declarado de aquisição foi de € 79.807,66 e... foram contraídos 2 empréstimos, nos valores de € 79.807,66 e € 24.939,89, ambos garantidos pelo referido imóvel; podemos desde já deduzir, através de uma análise atenta aos valores referidos, que se verifica uma divergência entre o preço de aquisição e o valor dos empréstimos concedidos, o que suscitou dúvidas relativamente ao valor de aquisição declarado; (...)

c. Os sujeitos passivos remeteram... apenas cópia da escritura de compra e venda não disponibilizando os restantes elementos pedidos, argumentando não dispor dos mesmos

d. Em 2006.02.24 foi notificado para autorizar o acesso voluntário da Administração Tributária à consulta de extractos e documentos deles constantes, da entidade bancária... através da devolução da ficha de autorização que se anexava, devidamente assinada pelos titulares da conta (...);

e. 3. (...): os factos descritos nomeadamente a não apresentação de extractos bancários e/ou cópias de documentos neles referidos e simultaneamente não autorizando a Administração Fiscal a ter acesso aos mesmos, impedem totalmente a aferição sobre a veracidade de aquisição do declarado; a concessão imediata por parte da entidade bancária dum segundo empréstimo, representando este cerca de um terço do valor declarado, tendo ambos por garantia o mesmo imóvel, indicia-nos a seguinte conclusão: (a) ou a entidade bancária ficou sem garantia real dos valores mutuados; (b) ou o valor declarado se afasta muito significativamente do valor real da transacção; os documentos recusados poderão constituir a única prova inequívoca dos valores entregues pelos sujeitos passivos ao vendedor, não só no momento da venda, como em momentos anteriores, a título de sinal ou adiantamentos, pelo que se torna absolutamente imprescindível o acesso aos documentos recusados;

f. 4. (...) Em suma, todos os factos aludidos... demonstram de forma inequívoca a fundada dúvida quanto à verdade do preço de aquisição do imóvel, declarado pelo sujeito passivo, para efeitos de liquidação de Imposto Municipal de Sisa (...) são indiciadores da falta de veracidade do montante declarado na escritura de compra e venda e parecem demonstrar um comportamento omissivo, na tentativa de ocultar os factos ocorridos e que a comprovar-se significam a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, que se traduz na existência de indícios de prática de crime fiscal, tipificado no artigo 103º do RGIT; (...)

Em 2006.09.08, deu entrada o presente recurso.

b) Factos não provados

Dos demais factos constantes do recurso, nenhuns mais têm interesse para a boa decisão da causa.



2.2 A respeito do poder da Administração Fiscal de aceder à documentação bancária dos contribuintes, escolhemos, pelo seu valor doutrinal, do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-10-2004, proferido no recurso n.º 950/04, a seguinte passagem.

Como é entendimento generalizado, o sigilo bancário tem como escopo, simultaneamente, a salvaguarda de interesses públicos e privados.

“Os primeiros têm a ver com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem, que se revela de importância fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia e, em especial, no domínio do incentivo ao aforro”.

E os segundos com o facto de que “a finalidade do instituto do segredo bancário é também o interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro é a garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

Com o sigilo bancário, o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados”

Cfr. o Ac.º do TC de 31/05/1995, Colectânea, 31º vol., 1995, págs. 371 e segts., que, aliás, aqui se seguiu de perto.

Assim, o segredo ou sigilo bancário dimana da boa fé e é condição sine qua non do negócio bancário, pelo que não pode confinar-se a uma natureza contratualista bilateral, antes tendo a ver com direitos de personalidade e inerente tutela constitucional.

Nos termos da jurisprudência do TC, o sigilo bancário integra-se, pois na própria intimidade da vida privada – artº 26º, n.º 1 da CRP - pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual.

Para outros, porém, o bem jurídico protegido é apenas o da reserva da privacidade, o que consentirá uma maior compressão, em função de valores ou interesses supra-individuais, justificando-se então mais facilmente o dever de cooperação das instituições de crédito nomeadamente para com a Administração Fiscal com base na necessidade de harmonizar esses valores com o dever fundamental de pagar impostos e com as exigências sociais de arrecadar justa e atempadamente as receitas fiscais.

Cfr. Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, págs. 616/619 e Saldanha Sanches in CTF 377 /379.

Como se refere no mesmo aresto, “tendo em conta a extensão que assume na vida moderna o uso de depósitos bancários em conta corrente, é, pois, de ver que o conhecimento dos seus movimentos activos e passivos reflecte grande parte das particularidades da vida económica, pessoal ou familiar dos respectivos titulares. Através da investigação e análise das contas bancárias, torna-se, assim, possível penetrar na zona mais estrita da vida privada. Pode dizer-se, de facto, que, na sociedade moderna, uma conta corrente pode constituir “a biografia pessoal em números” - cfr. 7.2 in fine.

O segredo bancário constitui, assim, um dever geral de conduta, a observar pelas instituições de crédito e seus representantes, um princípio de ética profissional, que tem como principal finalidade a eficaz protecção do consumidor de serviços financeiros, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito.

Cfr. o Ac.º do STJ de 16/04/1998, Colectânea, tomo 2º, pág.37/38.

Todavia, o segredo bancário não é um direito absoluto, antes podendo sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos: cooperação com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, dever fundamental de pagamento dos impostos, etc.

[...]

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental - art. 26º, n.º 1 da CRP - justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. - se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, n.º 10, págs. 19 e segts..

A alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29-12, em vigor até 31-12-2004), apresenta 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 de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

(...)

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

A propósito da interpretação desta alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, ainda do citado acórdão de 13-10-2004, proferido no recurso n.º 950/04, desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, havemos de atender bem ao trecho seguinte.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” - expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois - “designadamente” - com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de indícios da prática de crime doloso - isto no que se refere, como é óbvio, à dita alínea c).

[...]

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.

[...]

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

Sabemos, assim – consoante muito claramente, aliás, se expressa o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-9-2006, proferido no recurso n.º 866/06 –, 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.

2.3. No caso sub judicio, a Administração Fiscal conclui, conforme se vê do probatório, que «Em suma, todos os factos aludidos... demonstram de forma inequívoca a fundada dúvida quanto à verdade do preço de aquisição do imóvel, declarado pelo sujeito passivo, para efeitos de liquidação de Imposto Municipal de Sisa (...) são indiciadores da falta de veracidade do montante declarado na escritura de compra e venda e parecem demonstrar um comportamento omissivo, na tentativa de ocultar os factos ocorridos e que a comprovar-se significam a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, que se traduz na existência de indícios de prática de crime fiscal, tipificado no artigo 103º do RGIT».

Segundo a Administração Fiscal, «a comprovar-se [«os factos ocorridos»] significam a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, que se traduz na existência de indícios de prática de crime fiscal, tipificado no artigo 103º do RGIT».

E «os factos ocorridos» são, no essencial, segundo o probatório, «que o preço declarado de aquisição foi de € 79.807,66 e... foram contraídos 2 empréstimos, nos valores de € 79.807,66 e € 24.939,89, ambos garantidos pelo referido imóvel».

Estes dois empréstimos, «ambos garantidos pelo referido imóvel», levaram a Administração Fiscal «desde já deduzir, através de uma análise atenta aos valores referidos, que se verifica uma divergência entre o preço de aquisição e o valor dos empréstimos concedidos, o que suscitou dúvidas relativamente ao valor de aquisição declarado».

Quer dizer: a Administração Fiscal, como pressuposto de facto ou justificação para a derrogação do sigilo bancário na presente situação, apresenta a «existência de indícios de prática de crime fiscal, tipificado no artigo 103º do RGIT, fundamentada em dúvidas relativamente ao valor de aquisição declarado», uma vez que «o preço declarado de aquisição foi de € 79.807,66 e... foram contraídos 2 empréstimos, nos valores de € 79.807,66 e € 24.939,89, ambos garantidos pelo referido imóvel».

Em suma: a Administração Fiscal, para aceder aos documentos bancários dos ora recorridos, fundamenta-se tão-só em «fundada dúvida quanto à verdade do preço de aquisição do imóvel, declarado pelo sujeito passivo», pelo «facto de existirem dois empréstimos sobre o mesmo prédio».

Mas, em nosso modo de ver, isso não integra a exigência legal, da existência de «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», indiciadores «da prática de crime doloso em matéria tributária».

Ao facto de o mesmo imóvel servir de garantia de dois empréstimos – como indiciador de crime fiscal, por divergência entre o preço de aquisição e o valor dos empréstimos concedidos –, esta Secção

do Supremo Tribunal Administrativo, em vários acórdãos, deu já a resposta, de que aqui, data venia, nos apropriamos: «(...) o facto de existirem dois empréstimos sobre o mesmo prédio (...) não significa, nem indiciariamente, que o produto de ambos os empréstimos foi utilizado para pagamento integral do preço acordado entre comprador e vendedor» – cf. o acórdão de 14-3-2007, proferido no recurso n.º 186/07.

E a verdade é que, em nosso entendimento, para a derrogação do sigilo bancário há-de partir-se seguramente dos «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», de que fala a lei, e não ao contrário: avançar para a derrogação do sigilo bancário à procura de «factos (...) gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

Estamos, deste modo, a concluir, e em resposta ao thema decidendum, que na situação presente não se verificam os pressupostos legais de derrogação do sigilo bancário.

E, assim, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

Pelo que, nesta conformidade, deve ser confirmada a sentença recorrida, muito embora com a presente fundamentação.

A terminar, havemos então de convir que a Administração Fiscal tem o poder de derrogação do sigilo bancário apenas quando existam «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente, em «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» – de harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29-12).

A situação de existência de dois empréstimos, garantidos pelo mesmo prédio, não preenche a previsão legal de «factos (...) gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», para efeitos de tributação em imposto municipal de sisa.

Como assim, em tal situação, não tem fundamento legal o acesso da Administração Fiscal a todos os documentos bancários do contribuinte.

Os «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» constituem um prius da derrogação do sigilo bancário – pelo que o acesso «a todos os documentos bancários» do contribuinte é ilegítimo quando em busca da verificação daqueles factos pressupostos.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Decisão do recurso pelo relator. Contribuições da Segurança Social. Ilegalidade, e inconstitucionalidade do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, sofre de ilegalidade e de inconstitucionalidade (orgânica e material), por violação do preceituado no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do artigo 112.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa (anterior artigo 115.º, n.º 5).*
- II — Pelo que, na medida em que se apresente fundada na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, a liquidação de contribuições à Segurança Social deve ser objecto de anulação, por inquinada de vício de violação de lei.*
- III — E, assim, é de confirmar a decisão do recurso pelo relator que, no sobredito sentido, acolhe jurisprudência reiterada e constante.*

Processo n.º: 753/05-30.

Recorrente: Cockburn Smithes & Companhia, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

I. O Ministério Público neste Tribunal «vem (...) requerer, ao abrigo do artº 34.º n.º 2 do ETAF 96, que, sobre a decisão de fls. 140, recaia acórdão para, sendo caso disso, poder interpor, para o Tribunal Constitucional, o recurso obrigatório previsto nos artºs 70.º n.º 1 alínea a) e 72.º n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, na redacção do n.º 85/89, de 7 de Setembro.» – cf. fls. 145.

Notificadas as partes, nada disseram.

Cumprido decidir, em conferência.

II. A questionada decisão do relator apresenta o seguinte teor integral.

“Cockburn Smithes & C.<sup>a</sup>, L.da”, devidamente identificada nos autos, vem interpor «recurso de oposição de julgados» da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 5-4-2005, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra «a liquidação feita pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 19.712\$00, referente a contribuições para a Segurança Social» – cf. fls. 72 e seguintes.

Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – fls. 94 a 98.

*I. OS AC. STA de 15/12/2004, AC. STA de 12/01/, AC. STA de 12/01/2005, AC. STA de 26/01/2005 e AC. STA de 23/02/2005, bem como, ainda, os arestos de 16 de Junho de 2004 e 13 de Outubro de 2004 nos recursos n.º 332/04, 3111/04 e 374/04, decidiram que o n.º 2 do artigo 4º, do DR. 9/88, é ilegal por violação do estatuído no DL 401/86,*

*II. Em completa discordância com aqueles, a decisão recorrida considera que o n.º 2 do artigo 4º, do DR. 9/88, não viola o estatuído no DL 401/86, designadamente nos n.º 5 e 6 daquele diploma legal.*

*III. Tal discrepância de posições determinou que no caso sub iudice no processo onde foi proferida a decisão recorrida, o acto de liquidação tenha sido julgado legal, e a impugnação improcedente, enquanto que em todos os outros processos o acto de liquidação, com as mesmas características, tenha sido, por via daquela interpretação, julgado ilegal e, conseqüentemente, procedentes as impugnações deduzidas.*

*IV. A decisão recorrida e os acórdãos citados versam sobre situações fácticas idênticas e foram emanados estando vigente sempre a mesma legislação.*

*V. Por outro lado, todos os acórdãos fundamentos constituem decisões transitadas em julgado.*

*Nestes termos e nos melhores de Direito se requer a fixação da jurisprudência no sentido dado pelo arestos invocados, considerando desta forma ilegal o n.º 2, do artigo 4º, do DR 9/88, por violação do artigo 5º e 6º, do DL 401/86, revogando em conformidade a decisão recorrida com todos os efeitos legais daí decorrentes.*

Não houve contra-alegação.

O Ministério Público neste Tribunal veio, por último, apresentar o seguinte parecer – cf. fls. 136 verso.

*O recurso tem seguimento - de resto, por imposição da própria Recorrente – os termos do artº 284º do CPPTributário.*

*Ora, as alegações de fls. 120 não são alegações nos termos do artº 284º n.º 5, ordenadas a fls. 114-V, mas, antes e apenas, a repetição das de fls. 94, produzidas ao abrigo do n.º 3 do mesmo preceito.*

*Vale isso por dizer que faltam alegações ao recurso, o que determina a sua deserção (artº 291º n.º 2 do CPC).*

*Se, porém, for entendido aproveitar tais alegações – até por se poder entender que o recurso em questão não é processado nos termos do artº. 284º, mas, antes, nos do artº. 282: cfr. Jorge de Sousa, CPPTributário Anotado, 4ª ed., pág. 1120 – então é de dar provimento ao recurso por ser boa, estável e reiterada a jurisprudência do acórdão fundamento.*

Cumprido decidir, pelo relator, ao abrigo do artigo 705.º do Código de Processo Civil – levando sobremaneira em consideração o parecer do Ministério Público, mencionado em 1.4, a cuja bondade integralmente se adere, e atenta a simplicidade da questão a resolver: a da ilegalidade do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar 9/88, por violação dos artigos 5.º e 6.º, do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte – cf. fls. 72 a 78.

*1. Em 10-07-1993 o Centro Regional de Segurança Social do Norte - Serviço Sub-Regional de Vila Real emitiu a “Guia de Pagamento” cuja cópia está junta a fls. 23 para pagamento, a efectuar pela Impugnante, do montante de 98,32 Euros (Esc. 19.712\$00), referente a contribuições do mês de Abril 1993.*

*2. O montante constante da guia referida em 1) consiste na diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa de 34,75% às remunerações dos trabalhadores declaradas pela Impugnante, e que a Segurança Social entende ser a taxa aplicável, e o valor que a Impugnante pagou dentro do prazo legal (e que resultou da aplicação das taxas de 29% ou 32,5% à mesma base tributável - regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro).*

*3. A guia referida estava anexada a um aviso do seguinte teor: “...declarou contribuições no valor de x e entregou a(s) respectiva(s) guia(s) de pagamento no valor de y, pelo que são devidos...” — documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.*

4. *A Impugnação foi interposta no Serviço Sub-Regional de Vila Real do C.R.S.S. Norte em 9 de Setembro de 1993, tendo dado entrada no extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real em 14 de Novembro de 2002 - fls. 1.*

2.2 A questão da ilegalidade do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar 9/88, por violação dos artigos 5.º e 6.º, do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro tem sido apreciada e decidida por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de forma reiterada, constante e estável, no mesmo sentido do acórdão fundamento aqui apresentado (e constante de fls. 108 e seguintes).

E esse sentido é o de que o n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, sofre de *ilegalidade e de inconstitucionalidade* (orgânica e material), por violação do preceituado no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do artigo 112.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa (anterior artigo 115.º, n.º 5). Pelo que, na medida em que se apresente fundada na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, a *liquidação* de contribuições à Segurança Social deve ser objecto de *anulação*, por inquinada de vício de *violação de lei* – cf., entre muitos outros, *v. g.*, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 29-11-2006, proferido no recurso n.º 751/05.

No caso *sub judicio*, e consoante suficientemente se retira do probatório, a impugnada liquidação foi operada na base de uma taxa superior àquela que deveria resultar da aplicação ao caso do regime contributivo decorrente do disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção anterior ao questionado Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.

Deste modo, na medida (excessiva) em que foi operada com uma taxa superior à que deflui destes referidos dispositivos legais, a liquidação em questão sofre de vício de violação de lei, determinante da sua anulação.

Razão por que deve ser revogada a sentença recorrida que assim o não entendeu.

3. Termos em que se decide conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial, e anulando-se a liquidação impugnada na parte derivada da aplicação de taxas superiores às previstas nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86 de 2 de Dezembro.

Registe e notifique.

Sem custas.

Julgamos dever aqui corroborar, e em síntese, que o n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, sofre de *ilegalidade e de inconstitucionalidade* (orgânica e material), por violação do preceituado no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do artigo 112.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa (anterior artigo 115.º, n.º 5).

Pelo que, na medida em que se apresente fundada na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, a *liquidação* de contribuições à Segurança Social deve ser objecto de *anulação*, por inquinada de vício de *violação de lei*.

E, assim, é de confirmar a decisão do recurso pelo relator que, no sobredito sentido, acolhe jurisprudência reiterada e constante.

III. Pelos fundamentos nela expostos, acorda-se confirmar a questionada decisão do relator de fls. 140.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Reversão de execução. Pagamento de coimas relativas a contra-ordenações tributárias. Herdeiros do responsável subsidiário.*

### Sumário:

- I — A responsabilidade subsidiária do gerente falecido transfere-se para os herdeiros do responsável, embora limitada às forças da herança.*
- II — Nos termos do disposto no art.º 62º do RGIT as obrigações de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias relativas a contra-ordenações tributárias extinguem-se com a morte do arguido.*

*III — Assim sendo, a responsabilidade dos sucessores do executado originário ou dos responsáveis solidários ou subsidiários não existirá nos casos em que a execução tem por objecto decisão de condenação em coima ou sanção acessória pecuniária aplicadas pela prática de contra-ordenação fiscal.*

Processo n.º 1105/06-30.

Recorrente: Olívia da Silva Martins Barros.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Olívia da Silva Martins Barros, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou parcialmente improcedente a oposição à execução fiscal contra si revertida, na qualidade de cabeça de casal da herança de José Salvado Barros Dias da Silva e instaurada pela Fazenda Pública, originariamente, contra Joaquina da Silva Peixoto, Lda, por dívidas respeitantes a impostos de Circulação do ano de 1993, IVA dos anos de 1995 a 2000, IRS de 1994 a 1997, IRC de 1990 a 2000, imposto de Selo de 1994 e 1995, coimas dos anos de 1994 a 1998 e 2000 e contribuições para a Segurança Social dos anos de 1987 a 1989 e 1991 a 2000, no valor global de € 862.143,19, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I) Só existe responsabilidade do gerente quando “pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para sua satisfação. Neste caso não existe culpa presumida e, por isso, a Administração Tributária terá que provar essa mesma culpa do falecido José Salvado Barros Dias da Silva, o que não se verifica nestes autos.

II) Não se pode aceitar o estabelecimento da presunção de culpa do responsável subsidiário contra os sucessores dos responsáveis subsidiários, que serão, em regra, pessoas sem ligação à actividade da sociedade e que podem ser menores ou mesmo nascituros.

III) O artigo 153º do CPPT deve ser restringido aos casos em que a dívida que se pretende cobrar ao executado originário não é proveniente de condenação pela prática de contra-ordenação fiscal.

IV) Assim, a douda sentença violou as alíneas a) e b) do n.º 1 do 24º da LGT e o artigo 153º do CPPT.

V) Deve, por conseguinte ser revogada a douda sentença, e consequentemente, deve ser dado provimento à oposição deduzida pela recorrente e declarada extinta a execução.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado parcialmente procedente, pelas razões doutamente expostas a fls. 106 e 107, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- Foi instaurada a execução fiscal n.º 4197-96/101374.2 e apensos contra a empresa Joaquina da Silva Peixoto, Lda., por dívidas de IVA, imposto de Circulação, IRS, IRC, Imposto de Selo, Coimas, CRSS dos anos de 1997 a 2000, melhor identificadas a fls. 8 destes autos, cujo documento se dá por integralmente reproduzido.

2- A execução veio a reverter contra HERDEIROS de José Salvado Barros Dias da Silva.

3- A reversão operou-se pelo facto de na executada originária não se conhecerem bens susceptíveis de penhora, cfr. docs. de fls. 11 e 12 destes autos.

4- José Salvado Barros Dias da Silva foi gerente da executada originária, cfr. docs. de fls. 14.

5- Faleceu em Agosto 2000.

6- Os herdeiros de José Salvado Barros Dias da Silva foram notificados para o exercício do direito de audição prévia quanto à reversão por carta datada de 10.07.2003, cfr. fls. 15 dos presentes autos.

7- Os processos de execução fiscal n.ºs 94/101485.4, 97/100833.1, 97/700013.8, 97/100986.9, 99/100971.0, 00/100750.5, 00/101118.9, 92/100142.6, 93/101236.3, 95/100156.6, 95/100407.7, 95/100510.3, 95/100551.0, 95/101344.0, 96/100009.8, 96/100092.6 e 96/00516.2, estiveram parados por facto não imputável ao contribuinte por um período superior a um ano, cfr. processos de execução apensos aos presentes autos.

3 – São duas as questões suscitadas no presente recurso, a saber: impossibilidade de reversão das dívidas exequendas contra os sucessores mortis causa do responsável subsidiário José Salvado Barros Dias da Silva e irresponsabilidade dos mesmos herdeiros pelas dívidas respeitantes às coimas, por estas se extinguirem com a morte do arguido.

Sobre estas questões decidiu-se na sentença recorrida que “a responsabilidade dos gerentes das sociedades, transmite-se aos seus sucessores mortis causa, nos termos gerais de direito, conforme artºs 2024º, 2025º e 2068º do C.C. e artº 29º n.º 2 da LGT.

A oponente confessa que o falecido desempenhou efectivamente as funções de gerente na executada originária, não tendo feito qualquer prova de que o mesmo não teve culpa na insuficiência do património da sociedade para solver as dívidas fiscais.

Assim, nos termos dos artºs 13º do CPT e 24º da LGT, os sucessores do responsável subsidiário, José Salvado Barros Dias da Silva, são responsáveis pelo pagamento das dívidas exequendas que ainda não se encontram prescritas até ao limite das forças da herança”, concluindo pela legalidade da reversão.

Por outro lado, decidiu-se ainda na sentença recorrida que, da conjugação do disposto nos artºs 153º e 148º do CPPT e 29º, n.º 2 da LGT, resulta que “os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e outras entidades fiscalmente equiparadas respondem subsidiariamente pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento.

E respondem ainda pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento, nos termos do artº 8º do RGIT...

Assim, e tendo por base os processos de execução fiscal identificados na matéria de facto dada como assente, verifica-se que as coimas foram fixadas à sociedade “Joaquim da Silva Peixoto, Lda.”, e não ao falecido José Salvado Barros Dias da Silva.

Assim os herdeiros do referido José Salvado Barros Dias da Silva, respondem apenas como sucessores do responsável subsidiário.

E não constando do documento de fls. 14 (extracto da matrícula da sociedade) que a sociedade se tenha extinguido, não se extinguiu a obrigação do pagamento das coimas ao abrigo do artº 62º do RGIT”.

Contra o assim decidido, insurge-se a recorrente alegando, em síntese, que “só existe responsabilidade do gerente quando “pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação”. Neste caso não existe culpa presumida e, por isso, a Administração Tributária terá de provar que essa mesma culpa do falecido José Salvado Barros Dias da Silva, o que não se verifica nestes autos.

Não se pode aceitar o estabelecimento da presunção de culpa do responsável subsidiário contra os sucessores dos responsáveis subsidiários, que serão, em regra, pessoas sem ligação à actividade da sociedade e que podem ser menores ou mesmo nascituros”.

Por outro lado, “o artigo 153º do CPPT deve ser restringido aos casos em que a dívida que se pretende cobrar ao executado originário não é proveniente de condenação pela prática de contra-ordenação fiscal”.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Como vimos, a primeira questão decidenda é a de saber se pode reverter a execução fiscal contra os herdeiros de sócio-gerente de sociedade comercial de responsabilidade limitada, responsável subsidiário por dívidas fiscais desta.

E, desde logo, importa referir que, no que às dívidas fiscais diz respeito, estas constituíram-se nos anos de 1995 a 2000, período em que o responsável subsidiário era gerente da sociedade devedora originária, exercendo de facto a gerência, pelo menos até Agosto de 2000, data em que o mesmo faleceu, como resulta da matéria de facto fixada (vide nºs 4 e 5 do probatório), uma vez que as restantes prestações tributárias foram julgadas prescritas, sendo certo que tal decisão não vem posta em causa.

Sendo assim, os factos susceptíveis de gerar a responsabilidade do gerente falecido, no período compreendido entre os anos de 1995 e 1998, ocorreram em plena vigência do CPT, em cujo artº 13º se previa o regime da responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias.

A Lei Geral Tributária entrou em vigor em 1/1/99 (artº 6º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12), pelo que os factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária que ocorreram a partir de 1999 se enquadram no seu domínio de aplicação.

Estabelecia, então, o predito artº 13º, n.º 1 do CPT que “os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para satisfação dos créditos fiscais”.

Na vigência deste preceito legal, esta Secção do STA pronunciou-se no sentido de que a responsabilidade subsidiária se transfere para os herdeiros do responsável, embora a responsabilidade destes fique limitada às forças da herança.

A este propósito escreveu-se no Acórdão de 27/10/04, in rec. n.º 414/04, citando o Acórdão de 29/3/95, in rec. n.º 18.174, que "...a eventual responsabilidade dos sucessores do responsável subsidiário só pode assentar em normas de natureza material, seja nas regras gerais de direito sucessório, segundo as quais os sucessores respondem pelas dívidas do autor da herança e pelas forças desta – cfr. especialmente os art.ºs 2 024º, 2 025º e 2 068º, todos do Código Civil, seja no art.º 16º do CPCI ou no art.º 13º do CPT – normas essas que regulam a responsabilidade solidária e subsidiária dos administradores ou gerentes, seja ainda nos próprios art.ºs 146º do CPCI ou 239º do CPT, estas na medida em que se entenda que revestem natureza material na parte em que permitem a reversão da execução fiscal contra os responsáveis solidários e subsidiários.

Ora, não sofre dúvida de que os sucessores dos responsáveis subsidiários são responsáveis pela satisfação das dívidas em que estes se tenham constituído.

Na verdade, preceitua o art.º 2 024º do Código Civil que se diz sucessão o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam.

Quer isso dizer que os sucessores passam a ser titulares de todas as relações jurídicas que eram encabeçadas pelo autor da herança. O art.º 2 025º do CC excepciona, porém, desta regra as relações de natureza pessoal e aquelas que por lei devam considerar-se extintas por morte do autor da herança. E tais relações jurídicas abrangem, como é óbvio, as relações obrigacionais do autor da herança. As dívidas deste transmitem-se aos seus sucessores. Mas com o limite atrás assinalado: a responsabilidade dos sucessores existe *intra vires hereditatis*. Isto é, os sucessores não respondem além das forças da herança.

E esta regra geral de direito sucessório não se mostra afastada ou prejudicada por qualquer modo em direito fiscal. Não existe nenhuma norma que permita apoiar a ideia de que, em direito fiscal, os sucessores não respondem pelas dívidas do de cujus.

É certo que o art.º 16º do CPCI e o art.º 13º do CPT apenas prevêem a responsabilidade solidária e subsidiária dos administradores e gerentes das empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, regulando os respectivos pressupostos. Mas isso não exclui de nenhum modo que a responsabilidade dos administradores e gerentes que vier a ser apurada não se transmita aos seus sucessores, nos termos gerais de direito, ou seja, de harmonia com as acima citadas normas de direito civil. Admitir o contrário seria atentar contra uma regra fundamental de direito sucessório português e nada poderia justificar que acontecesse em sede de direito fiscal, atenta até a não menor premência da necessidade de cobrança de créditos fiscais em relação a quaisquer outros.

Daí que se compreenda que o art.º 16º do CPCI e o art.º 239º do CPT não façam qualquer alusão à responsabilidade dos sucessores dos responsáveis solidários ou subsidiários, uma vez que o objectivo de tais normas foi o de estabelecer um mecanismo particular da execução fiscal em relação a execução comum – a possibilidade de reversão da execução em relação aos devedores solidários ou subsidiários. Se não fosse essa possibilidade, o credor tributário teria que obter previamente um título executivo contra os responsáveis solidários ou subsidiários. A reversão constituía abertura de um excerto de natureza declaratória no processo de execução, com vista precisamente a tornar mais expedito o apuramento da responsabilidade solidária ou subsidiária dos administradores ou gerentes.

Ora, do que se trata é de aplicar o regime geral de responsabilidade dos sucessores pelas dívidas do autor da herança, matéria que, por inexistência de razões para desvio em relação à regras gerais, o legislador não viu necessidade de especificar quer no CPCI, quer no CPT.

Resulta, pois, do exposto que, ao contrário do sustentado pela recorrente, do que se trata não é de estender a presunção de culpa do gestor de uma sociedade, responsabilidade prevista no art.º 13º do CPT (ou no art.º 16º do CPCI) ao seu sucessor, nem de interpretar extensivamente o art.º 239º do CPT (ou o correspondente art.º 146º do CPCI), mas antes de se concluir que a responsabilidade do sucessor deriva da do de cujus, na qualidade de responsável subsidiário da sociedade de que foi gerente. Ou seja, trata-se de concluir que a recorrente, não por força do citado art.º 239º do CPT, mas antes pelas regras gerais de direito sucessório, está colocada precisamente na posição jurídica de seu pai (no casu responsável subsidiário) situação esta apurada à luz do art.º 13º do CPT...

Neste mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos citados no aresto que acabámos de transcrever.

Pelo que e no que às dívidas fiscais relativas aos anos de 1995 a 1998 diz respeito, o recurso não pode deixar de improceder.

E o mesmo se diga em relação às dívidas relativas aos anos de 1999 e 2000.

Na verdade e se algumas dúvidas podia haver quanto a tal solução no domínio do CPCI e do CPT, tal já não acontece no âmbito da Lei Geral Tributária, na medida em que neste diploma legal se estabelece, expressamente, no seu art.º 29º, n.º 2 que "as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício de inventário".



Assim e como escreve o Exm<sup>o</sup> Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4<sup>a</sup> ed., pág. 697, “é inquestionável, actualmente, que os sucessores dos responsáveis subsidiários podem ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas dos devedores originários abrangidas pela responsabilidade subsidiária.

Assim, este art<sup>o</sup> 153<sup>o</sup> deverá ser interpretado como atribuindo também legitimidade para intervenção no processo de execução fiscal aos sucessores dos responsáveis subsidiários”.

Alega, porém, a recorrente que, no caso em apreço, não existe culpa presumida e, por isso, a Administração Tributária teria que provar que essa mesma culpa do falecido responsável subsidiário, o que não acontece nos autos.

Todavia e como bem anota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a recorrente “limita-se a sustentar a tese de que incumbe à administração tributária o ónus da prova dessa culpa” na insuficiência do património societário para a satisfação das dívidas tributárias.

A recorrente não põe, assim, em causa a apreciação sobre a matéria de facto constante da sentença, no sentido de que “a oponente confessa que o falecido desempenhou efectivamente as funções de gerente na executada originária, não tendo feito qualquer prova de que o mesmo não teve culpa na insuficiência do património sociedade para solver as dívidas fiscais”.

Deste modo, o gerente falecido é responsável subsidiário pelas dívidas fiscais exequendas, salvo as relativas ao IRC e IVA respeitantes ao ano 2000 e das contribuições para a Segurança Social respeitantes aos meses de Agosto e Setembro 2000, períodos posteriores ao seu falecimento (vide n.º 5 do probatório), transmitindo-se essa responsabilidade aos seus herdeiros, embora limitada às forças da herança.

5 – Quanto à responsabilidade pelas coimas, importa ter em atenção o que a propósito escreve o Exm<sup>o</sup> Conselheiro Jorge Sousa, in ob. cit., pág. 698: “a responsabilidade dos sucessores do executado originário ou dos responsáveis solidários ou subsidiários não existirá nos casos em que a execução tem por objecto decisão de condenação em coima ou sanção acessória pecuniária aplicadas pela prática de contra-ordenação fiscal.

No domínio de vigência do C.P.C.I. a obrigação de pagamento das multas relativas a transgressões fiscais era transmissível aos herdeiros do infractor se a decisão tivesse transitado em julgado em vida deste (art. 113<sup>o</sup>, parágrafo único).

Esta norma era materialmente inconstitucional, pois as multas aplicadas em processos de transgressão tinham a natureza de penas e a passagem da obrigação do pagamento para os herdeiros constituía uma transmissão da pena, proibida pelo art 30.º, n.º 3 da C.R.P..

Aliás, é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária.

No entanto, esta posição não era aceite generalizadamente, havendo decisões do S.T.A. em que se admitia a possibilidade de transmissão da obrigação de pagamento de multas para os gerentes das sociedades comerciais, subsidiariamente responsáveis.

Em consonância com o preceituado nesta disposição constitucional, no art<sup>o</sup> 62.º do R.G.I.T. determina-se expressamente que as obrigações de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias relativas a contra-ordenações tributárias se extinguem com a morte do arguido”.

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso e, em consequência:

a)manter a sentença recorrida no segmento em que se decidiu que a responsabilidade subsidiária do gerente falecido se transmite aos seus sucessores mortis causa, salvo no que às dívidas de IRC e IVA respeitantes ao ano de 2000 e de contribuições para a Segurança Social relativas aos meses de Agosto e Setembro 2000 diz respeito, uma vez que, tendo aquele falecido em Agosto de 2000, já não exercia, ao tempo, as funções de gerente da sociedade originária executada;

b)revogar a sentença recorrida no segmento em que se decidiu que a responsabilidade pelas coimas se transmitiam, também, aos herdeiros do responsável subsidiário, julgando-se, assim, procedente a oposição e extinta a execução, nesta parte.

Custas pela recorrente na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *António Calhau*.

## Acórdão de 2 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IVA. Deduções. Cantinas, dormitórios e similares. Casa do caseiro.*

**Sumário:**

- I — É pressuposto do direito à dedução do IVA que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da actividade dos contribuintes.*
- II — Exclui-se, por isso, do direito à dedução o imposto contido nas despesas referidas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, ou seja, nas despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.*
- III — Não se verificará, contudo, nos termos da alínea b) do n.º 2 deste preceito a exclusão do direito à dedução no caso de despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares.*
- IV — Uma construção, designada como “casa do caseiro”, que é utilizada pelos trabalhadores da recorrente para aí pernoitarem e confeccionarem as suas refeições, não sendo propriamente uma cantina ou um dormitório, não pode deixar de ser, para efeitos da previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, pelo menos considerada um espaço similar; na medida em que, possuindo cozinha, quartos e casa de banho, é utilizada com essas funcionalidades.*
- V — O imposto relativo a tal construção não está, por isso, excluído do direito à dedução, consagrado no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.*

Processo n.º 1137/06-30.

Recorrente: Sociedade Agrícola da Quinta do Convento da Visitação, SAG., Lda

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. António Calhau.

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

**I** – Inconformada com a sentença proferida pelo TAF de Lisboa 2 na parte em que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial por si deduzida, respeitante às liquidações adicionais de IVA dos terceiro e quarto trimestres de 2001, dela vem a Sociedade Agrícola da Quinta do Convento da Visitação SAG, Lda., com os sinais dos autos, interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) O presente recurso tem por objecto a douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2 (Loures), quando julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela recorrente, na parte respeitante às correcções técnicas efectuadas pela não aceitação da dedução do IVA no valor de € 993,80, relativo a despesas documentadas pela factura n.º 208, emitida em 30/07/2001 pela sociedade “Carpintaria da Vermelha, Lda.”.

b) Entendeu o Tribunal “a quo” que a construção onde foram efectuadas as obras a que respeitam tais despesas não se integra na previsão legal de “cantina”, “economato”, “dormitório” ou “similar”.

c) Não pode a recorrente concordar com tal entendimento, porquanto, atentos os factos julgados provados, decorre que a construção em causa, existente à entrada principal da Quinta do Convento é utilizada para habitação do guarda e caseiro da recorrente, pelo que tal construção enquadra-se na definição legal de “economato” ou, pelo menos, construção “similar”.

d) Os bens e serviços em causa foram adquiridos para a realização de transmissão de bens e prestação de serviços sujeitos a imposto e dele não isentos, relacionados com o seu fim empresarial, designadamente a actividade de turismo de habitação rural, bem como a agrícola e silvícola, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 20.º do CIVA.

e) As despesas em causa estão relacionadas com o fornecimento ao pessoal da recorrente, pela própria, “de alojamento, refeições, alimentação e bebidas em cantinas, economatos, dormitórios e similares”, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artº 21.º do CIVA.

f) Nos termos da alínea b) são considerados relevantes para fins da empresa as despesas de natureza social com o fornecimento ao seu pessoal de refeições, alimentação e bebidas e alojamento, em cantinas, economatos, dormitórios e similares.

g) Os factos dados como provados integram não só os conceitos de cantina e dormitório, entendidos literalmente, como também preenchem a função social que é a *ratio legis* deste preceito que, contrariamente à regra, permite, por excepção, a dedutibilidade deste tipo de despesas.

h) Assim, o imposto suportado pela recorrente com as despesas que efectuou na referida construção, no valor de € 993,80, é dedutível, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artº 21.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º, ambos do CIVA, pelo que também não são devidos quaisquer juros compensatórios.

i) Mas, sem conceder, ainda que se entenda que a recorrente deve imposto no valor de € 993,80 não são devidos juros compensatórios, designadamente com fundamento no retardamento da liquidação do imposto.

j) A recorrente liquidou correctamente o imposto devido a favor do Estado nos períodos a que respeitam os juros compensatórios (3.º e 4.º trimestres de 2001).

k) A divergência entre a recorrente e a Direcção-Geral de Impostos não assenta na falta ou retardamento da liquidação do imposto e sim na possibilidade de deduzir o IVA e, conseqüentemente, pedir o reembolso de crédito de imposto a favor da recorrente, em virtude do direito a essa dedução.

l) Assim, a fundamentação que levou a Administração Fiscal a aplicar os juros compensatórios não se enquadra na primeira parte do artigo 89.º do CIVA.

m) Acresce que tais liquidações de juros compensatórios também não poderiam ser fundamentadas no recebimento de reembolso superior ao devido por facto imputável à recorrente, nos termos da segunda parte do artigo 89.º do CIVA.

n) Isto porque, ainda que se entenda que a recorrente recebeu reembolso superior ao devido, tal recebimento ocorreu por facto imputável à administração fiscal, que ao invés de pagar à recorrente somente o pedido de reembolso deferido pagou-lhe a totalidade do reembolso solicitado.

o) Acresce que a jurisprudência e doutrina dominantes têm entendido uniformemente que os juros compensatórios previstos no artigo 35.º da Lei Geral Tributária têm carácter indemnizatório, pressupondo a conduta culposa do contribuinte, ocorrência de dano para a Fazenda Pública, bem como o nexo de causalidade entre a conduta do contribuinte e o dano provocado à Fazenda Pública.

p) No caso concreto, a recorrente não agiu com culpa, pois não há culpa do contribuinte quando o retardamento da liquidação ou recebimento de reembolso indevido tem na sua origem uma mera e compreensível divergência de critérios entre a administração fiscal e o contribuinte, ou a erro desculpável deste, sendo a posição do contribuinte plausivelmente justificável.

q) Acresce que, independentemente da divergência entre a administração fiscal e a recorrente no que respeita à dedutibilidade de determinadas despesas, a actuação da recorrente não causou qualquer dano ou prejuízo à Fazenda Pública.

r) Isto porque ainda que a impugnante não tivesse efectuado as deduções estaria sempre numa situação credora perante o Estado.

s) Em consequência, não tendo a recorrente agido de forma culposa, nem tendo causado dano à Fazenda Pública, não são devidos juros compensatórios, tendo assim a administração fiscal violado o disposto nos artigos 89.º do CIVA e 35.º da Lei Geral Tributária.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – Mostram-se provados os seguintes factos:**

A)– A impugnante encontra-se enquadrada, em sede de IVA, no regime normal trimestral, pela actividade de exploração agrícola ou agro-pecuária em comum e inclui actividades complementares relativas ao desenvolvimento de dois projectos de caça turística e um projecto de turismo rural.

B)– Na apreciação de um pedido de reembolso de IVA, apresentado pela impugnante, dos períodos de 2001-09T e 2001-12T, foram efectuadas correcções técnicas em sede de IVA, no montante de € 9.082,71, para o ano de 2001.

C)– As correcções técnicas efectuadas, referidas em B), resultaram de não terem sido consideradas as seguintes deduções:

a)Dedução do IVA contido em documentos emitidos pela sociedade “Autojúlio, Automóveis e Combustíveis, SA, referente à aquisição e reparação de três viaturas ligeiras de mercadorias, Mitsubishi L200 Strakar, uma vez que tais viaturas possuem mais de três lugares para passageiros e não se destinam exclusivamente ao transporte de mercadorias;

b)Dedução do IVA relativo à aquisição de colchões, por estar documentada por uma 2.ª via de factura emitida pela sociedade “Molaflex Colchões, SA,”;

c)Dedução do IVA relativo a obras efectuadas na casa do caseiro, documentadas pela factura n.º 208, emitida pela sociedade “Carpintaria da Vermelha, Lda.”

D)– As liquidações impugnadas, cujo prazo de pagamento terminou em 30/11/03 e que foram notificadas à impugnante em 03/10/03, resultaram de correcções técnicas efectuadas, referidas em B).

E)– No âmbito da sua actividade, a impugnante adquiriu 3 veículos automóveis Mitsubishi L200 Strakar, com as matrículas 15-02-LB, 58-53-RN e 35-07-SP, os quais se encontram classificados com a categoria ligeiros de mercadorias, possuem 5 lugares na cabine e uma caixa aberta.

F)– A impugnante adquiriu tais viaturas para transporte das mercadorias e dos meios humanos e materiais necessários à prossecução da sua actividade, dentro das diversas explorações agrícolas e silvícolas que possui, sitas na Santerena/Lapa, na Quinta do Convento, na Quinta de Torrebeela, na Retorta, no Canto do Muro, na Achada, em Vila Franca, entre outras.

G)- Essas viaturas foram adquiridas pela impugnante com a característica de possuírem caixa aberta para serem utilizadas no transporte de mercadorias (produtos agrícolas e silvícolas produzidos) quer dentro das mencionadas explorações, quer entre elas, bem como para entrega dos produtos produzidos nos circuitos comerciais, sendo também utilizadas no transporte dos utensílios necessários à prossecução da sua actividade agrícola e silvícola.

H)- As viaturas em causa foram adquiridas pela impugnante com cinco lugares para ocasional e esporadicamente serem utilizadas no transporte dos trabalhadores afectos à actividade agrícola e silvícola da impugnante dentro de cada uma das explorações agrícolas, ou entre elas, quer para estes trabalhadores realizarem os respectivos trabalhos agrícolas e silvícolas, quer para procederem às necessárias cargas e descargas.

I)- A impugnante deduziu imposto no valor de € 7.461,79 relativo a despesas com a aquisição das viaturas 35-07-SP e 58-53-RN, bem como com a reparação da viatura 15-02-LB, valor este documentado por facturas emitidas pela sociedade “Autojúlio, Automóveis e Combustíveis, SA.”.

J)- A impugnante deduziu imposto no valor de € 397,40, relativo à compra de colchões, valor este documentado por uma 2.ª via de factura n.º 101011182, de 13 de Dezembro de 2001, emitida pela sociedade “Molaflex Colchões, SA.”.

K)- A impugnante é proprietária da exploração em que se integra a Quinta do Convento, sita na Rua do Convento, Vila Verde de Francos, na qual desenvolve a actividade de turismo de habitação rural, bem como a agrícola e silvícola.

L)- Junto à entrada principal da Quinta do Convento, existe uma pequena construção, destinada a habitação, designada habitualmente por “casa do caseiro”.

M)- A construção referida em L) é composta por 3 quartos, cozinha, onde são confeccionadas refeições, casa de banho e arrumo.

N)- A construção referida em L) é utilizada como habitação permanente pelo guarda da propriedade, e mulher, e é ainda utilizada por trabalhadores eventuais da impugnante, que aí permanecem durante a execução de trabalhos de cariz agrícola e silvícola em regime de campanha.

O)- A impugnante deduziu imposto no valor de € 993,80, relativo a obras efectuadas na habitação referida em L), valor este documentado pela factura n.º 208, emitida pela sociedade “Carpintaria da Vermelha, Lda.”.

P)- Em 21/08/03, foram creditadas na conta da impugnante no BANIF as importâncias de € 44.891,81 e € 38.500,00, referentes a transferências recebidas da DGT, conforme documentos de fls. 13 e 14 dos autos e 27 e 28 do processo administrativo apenso, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

Q)- A petição inicial da presente impugnação deu entrada em juízo em 25/02/04.

III – Restringe-se o presente recurso ao segmento da sentença recorrida que, julgando improcedente nesta parte a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente, manteve a liquidação adicional de IVA, referente ao 3.º trimestre de 2001, no valor de € 993,80, decorrente da correcção técnica efectuada pelos Serviços do IVA, em virtude de considerarem não ser dedutível a despesa referente a obras efectuadas na “casa do caseiro”, documentada pela factura n.º 208, emitida pela sociedade Carpintaria da Vermelha, Lda., com fundamento no n.º 1 do artigo 20.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

Entendeu o Mmo. Juiz “a quo” que, face ao teor das alíneas L) a N) do probatório, aquela construção se não integrava na previsão legal de “cantina”, “economato”, “dormitório” ou “similar” – cfr. artº 21.º, n.º 2, alínea b) do CIVA – pelo que se mostrava correcto o procedimento da administração fiscal ao não aceitar a dedução do IVA contido nas despesas relativas às obras efectuadas nessa casa.

Vejamos. De acordo com o disposto no artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas no artigo 20.º do mesmo CIVA, sendo pressuposto do direito à dedução que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da sua actividade.

Exclui-se, por isso, do direito à dedução o imposto contido nas despesas referidas no n.º1 do artigo 21.º do CIVA, ou seja, nas despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Não se verificará, contudo, nos termos da alínea b) do n.º 2 deste preceito a exclusão do direito à dedução no caso de despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares.

Ora, no caso em apreço, a impugnante, ora recorrente, que se encontra enquadrada em sede de IVA no regime normal trimestral pela actividade de exploração agrícola ou agro-pecuária em comum que inclui actividades complementares relativas ao desenvolvimento de dois projectos de caça turística e um projecto de turismo rural (alínea A) do probatório), é proprietária da exploração em que se integra a Quinta do Convento, sita na Rua do Convento, Vila Verde de Francos, na qual desenvolve a actividade de turismo de habitação rural, bem como a agrícola e silvícola, à entrada da qual existe uma

pequena construção, destinada a habitação, designada habitualmente por “casa do caseiro”, composta por 3 quartos, cozinha, onde são confeccionadas refeições, casa de banho e arrumo (alíneas K), L) e M) do probatório).

Tal construção, além de ser utilizada como habitação permanente pelo guarda da propriedade, e mulher, é também utilizada por trabalhadores eventuais da recorrente que aí permanecem durante a execução de trabalhos de cariz agrícola e silvícola em regime de campanha (alínea N) do probatório).

Daí que, o imposto contido nas despesas relativas a essa construção, que é utilizada pelos seus trabalhadores para aí pernoitarem e confeccionarem as suas refeições (ainda que não sendo propriamente uma cantina ou um dormitório não deixa de ser, ao menos, um espaço similar, na medida em que, possuindo cozinha, quartos e casa de banho, é utilizado pelos trabalhadores da recorrente com essas funcionalidades), não pode deixar de estar abrangido pela previsão da alínea b) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

Ou seja, tal imposto não está excluído do direito à dedução, consagrado no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Razão por que as correcções efectuadas pelos Serviços do IVA se não podem manter e, conseqüentemente, a liquidação adicional impugnada deve ser anulada.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida neste segmento, e, em consequência, julgar a impugnação judicial também procedente nesta parte, anulando-se a correspondente liquidação adicional de IVA.

Custas pela recorrida, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 02 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Pagamento especial por conta. Contra-ordenação. Caso julgado. Caso decidido ou resolvido Inconstitucionalidade do artigo 98.º do CIRC.*

### Sumário:

- I* — *A sentença proferida em processo de impugnação judicial e de oposição constitui caso julgado no processo de contra-ordenação, motivando, aliás, a sua interposição a suspensão deste, nos termos das disposições combinadas dos artigos 64.º, 42.º, 47.º e 48.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, relativamente às questões naqueles decididas e nos precisos termos em que o forem.*
- II* — *E o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à não impugnação da liquidação ou não oposição à execução, pois que então se forma caso decidido ou resolvido, de consequências semelhantes ao caso julgado.*
- III* — *O pagamento especial por conta, previsto no artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, concretiza-se em termos de auto-liquidação, pelo que, não efectuado nem deduzida oposição à execução fiscal, se instaurada, inexistente caso julgado ou decidido e, conseqüentemente, qualquer óbice ao conhecimento de inconstitucionalidade do mesmo preceito invocada em recurso judicial de decisão de aplicação da respectiva coima.*

Processo n.º 1153/06-30.

Recorrente: ETELOR – Empresa Têxtil de Lordelo, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Etelor – Empresa Têxtil de Lordelo, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que negou provimento ao recurso de decisão que lhe aplicou a coima de € 1.692,64.

Fundamentou-se a decisão em que a inconstitucionalidade invocada – do artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (pagamento especial por conta) – reconduzindo-se à ilegalidade da liquidação “ainda que tal imposto seja auto-liquidado”, só pode ser apreciada em processo de impugnação judicial, *ut* artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que não no recurso judicial da decisão que aplicou a coima.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª – *A recorrente, quer na defesa escrita, quer no recurso, a que aludem os arts. 71.º e 80.º do RGIT, suscitou inconstitucionalidade da norma, fundante da contra-ordenação.*

2.ª – *A decisão recorrida não conheceu dessa inconstitucionalidade por ter entendido que em processo de contra-ordenação tributária ou em recurso judicial, interposto da respectiva decisão, que aplicou a coima, não era possível apreciá-la por a mesma se traduzir em “invocação de ilegalidade de liquidação”, que só podia, por isso, ser apreciada em processo de impugnação judicial, previsto nos arts. 96.º a 134.º do CPPT.*

Porém,

3.ª – *No recurso judicial, interposto da decisão que aplica coima no âmbito de processo de contra-ordenação tributária, previsto nos artigos 51.º e seguintes do RGIT, é possível ao tribunal tributário de primeira instância apreciar a inconstitucionalidade da norma, fundante da respectiva contra-ordenação e tem obrigação de dela conhecer, desde que no respectivo recurso tenha sido suscitada pelo recorrente.*

Pelo que,

4.ª – *A decisão recorrida violou os princípios consagrados no n.º 10 do artigo 32.º e no artigo 204.º da Constituição da República.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que o dito artigo 96.º integra a previsão da contra-ordenação em causa, sendo que tal não põe em causa a liquidação do tributo, já que se trata de realidades jurídicas distintas: “a coima pode ser revogada por inconstitucionalidade e o tributo pode ser exigido por se ter firmado a respectiva liquidação”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 – *A recorrente encontra-se colectada em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC) pela actividade de tecelagem de fio do tipo algodão, a que corresponde o código das actividades económicas 17210;*

2 – *Relativamente ao ano fiscal de 2004, a Recorrente não efectuou o pagamento especial por conta previsto no artigo 98.º do Código de IRC, respeitante à primeira prestação daquele ano;*

3 – *A prestação não paga correspondia a € 8.463,20, calculada sobre o volume de negócios do ano de 2004, no valor de € 7.963.197,83;*

4 – *Em 08/11/2005, foi proferida decisão de aplicação da coima no montante de € 1.692,64.*

Vejam os, pois:

Como se refere na sentença, as ilegalidades da liquidação (ou da auto-liquidação) devem ser invocadas em processo de impugnação judicial, *ut* artigo 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que não no recurso judicial interposto de decisão de aplicação da coima.

E tanto assim é que a sentença proferida em processo de impugnação judicial e de oposição constitui caso julgado no processo de contra-ordenação (que, aliás, motivam a suspensão deste, nos termos das disposições combinadas dos artigos 64.º, 42.º, 47.º e 48.º do Regime Geral das Infracções Tributárias), relativamente às questões naqueles decididas e nos precisos termos em que o forem.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à não impugnação da liquidação ou não oposição à execução.

Pois que então se forma caso decidido ou resolvido, de consequências semelhantes ao caso julgado.

Não é esse, todavia, o caso dos autos.

Nestes, trata-se de pagamento especial por conta, previsto no artigo 98.º do CIRC, num sistema de auto-liquidação que o contribuinte não efectuou.

Sobre o conceito e a natureza da auto-liquidação, cfr. o recente acórdão do STA de 31 de Maio de 2006, *in Acórdãos Doutrinários*, 542-283.

E nessa omissão consiste a contra-ordenação que lhe é imputada.

Pelo que, à míngua de formação de qualquer caso julgado ou decidido, a sentença terá de conhecer do que tomou por ilegalidade da liquidação: no caso, a inconstitucionalidade do dito artigo 98.º e a consequente ilegalidade do pagamento especial por conta a conduzir, em linha recta, a verificar-se, à inexistência de infracção, em suma, à absolvição.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e devendo o tribunal *a quo* conhecer da invocada inconstitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Deserção do recurso jurisdicional em processo tributário.*

### Sumário:

*Em face dos termos do n.º 4 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 160/03, de 19 de Julho – de que «Na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido» – deixou de ter o mínimo respaldo legal a deserção do recurso por falta de declaração da intenção de alegar.*

Processo n.º 90/07-30.

Recorrente: António Manuel Amaro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 António Manuel Amaro vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 15-3-2006, que julgou deserto o recurso por ele interposto a fls. 34 dos presentes autos de impugnação judicial – cf. fls. 36 e seguintes.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 41.

▪ *A Mer. Juiz "a quo" julgou o recurso interposto a fls 34 deserto, fundamentando o seu despacho com a não observância da intenção de alegar que, ainda no seu entendimento, é obrigatória no requerimento de recurso conforme dispõe o Art.º 282º n.ºs 1 e 4 do C.P.P.T..*

▪ *Decidiu mal a Mer. Juiz, pois o n.º 1 do Art.º 282º diz*

▪ *"A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer." e o n.º 4*

▪ *"Na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido."*

▪ *Em nenhum destes dispositivos se impõe a obrigatoriedade de manifestar intenção de alegar.*

▪ *Pelo que deve ser revogado o douto despacho de fls 36, sendo substituído por outro em que seja admitido, nos termos da lei, o recurso interposto a fls 34.*

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 81 e 82.

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

*Com efeito, não obstante no n.º 4 do art. 282.º do Código de Procedimento e Processo Tributário se tenha mantido a referência à manifestação da intenção de alegar, esta referência não faz actualmente qualquer sentido face do disposto no n.º 1 do mesmo normativo que se basta com a declaração da intenção de recorrer.*

*Como refere o Cons.º Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 1124, no n.º 4 deste art. 282.º manteve-se o texto do anterior n.º 4 do art. 171.º, em que se fazia uma referência à manifestação de intenção de alegar no tribunal superior, mas ela não tem agora qualquer alcance por não existir agora a «intenção de alegar, nos termos do n.º 1» que se invoca como pressuposto.*

*Este é também a jurisprudência dominante e deste Supremo Tribunal Administrativo que vem decidindo de forma pacífica que a referência à «declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1 não tem qualquer sentido útil, resultando de mera inércia do legislador em relação ao CPT - artigo 171º, n.º 4 - quer por aquele n.º 1 a tal não fazer referência, quer da intenção legislativa do novo diploma, de eliminar a possibilidade da alegar no Tribunal Superior, quer, finalmente, de o CPPT não conter qualquer regulação desta» - vide Acórdão de 26.6.2002 - Recurso n.º 12/2002 e, em sentido idêntico, entre outros, os Acórdãos de 6.2.2002 - Recurso 26.660, de 26.6.2002- Recurso n.º 25/2002 e de 2.10.2002 -Recurso n.º 26.754.*

*No caso subjudice o recorrente manifestou, no requerimento em questão, e de forma clara e inequívoca, a intenção de recorrer, e tanto basta para que se verifiquem os requisitos de forma exigidos pelo art. 282º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

*Termos em que somos de parecer que o recurso merece provimento, devendo ser revogado o despacho recorrido.*

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 que aqui se coloca é a saber se o requerimento de interposição de recurso tem, ou não, de conter obrigatoriamente a declaração da intenção de alegar.

2.1 O despacho recorrido apresenta o teor que a seguir se reproduz.

*Requerimento de fls. 34: No caso de interposição de recurso, dispõe o artigo 282.º, n.ºs 1 e 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que o competente requerimento conterà obrigatoriamente a intenção de alegar.*

*Uma vez que o impugnante/recorrente não observou tal prescrição, julgo deserto o recurso por ele interposto a fls. 34.*

2.2 O artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apresenta a seguinte redacção originária.

## ARTIGO 282.º

### Forma de interposição do recurso. Regras gerais. Deserção

1. A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.

2. O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público.

3. O prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.

4. Na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do n.º 1, ou na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido.

5. Se as alegações não tiverem conclusões, convidar-se-á o recorrente a apresentá-las.

6. Se as conclusões apresentadas pelo recorrente não reflectirem os fundamentos descritos nas alegações, deverá o recorrente ser convidado para apresentar novas conclusões.

7. O disposto nos números anteriores aplica-se às conclusões deficientes, obscuras ou complexas ou que não obedeçam aos requisitos aplicáveis na legislação processual ou quando o recurso versar sobre matéria de direito.

Este artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tal como se apresenta na sua redacção originária, foi objecto de constantes reparos, quer da jurisprudência, quer da doutrina, por evidente e absurda incongruência, até que veio a ser modificado de molde a respeitar a sua lógica e coerência interna.

Dizia-se, então, que o n.º 4 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [redacção originária] continua a referir-se, como fundamento de deserção do recurso, “à falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do n.º 1”; mas tal expressão não tem, agora, qualquer sentido útil, resultando apenas de mera inércia do legislador do Código de Procedimento e de Processo Tributário em relação ao Código de Processo Tributário, pois que não existe actualmente “a intenção de alegar, nos termos do n.º 1” que lhe servia de pressuposto – cf., neste sentido, entre muitos outros, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-10-2002, proferido no recurso n.º 570/02.

Hoje – diz-se na anotação 5. ao citado artigo 282.º, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, de Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão –, as alegações não podem ser apresentadas no tribunal *ad quem*, ou seja, no tribunal para que se recorre. Têm de ser apresentadas, sempre, no tribunal *a quo*, isto é, no tribunal que proferiu a decisão recorrida. Assim, o inciso «na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do n.º 1», constante do n.º 4 do preceito em anotação, é perfeitamente descabido.

Acontece, porém, que, pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 160/03 de 19 de Julho, o mesmo artigo 282.º passou a ter a seguinte redacção.

1. *A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.*

2. *O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público.*

3. *O prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.*



4. Na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido.

5. Se as alegações não tiverem conclusões, convidar-se-á o recorrente a apresentá-las.

6. Se as conclusões apresentadas pelo recorrente não reflectirem os fundamentos descritos nas alegações, deverá o recorrente ser convidado para apresentar novas conclusões.

7. O disposto nos números anteriores aplica-se às conclusões deficientes, obscuras ou complexas ou que não obedeçam aos requisitos aplicáveis na legislação processual ou quando o recurso versar sobre matéria de direito.

Como se vê, o inciso «na falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do n.º 1», constante do n.º 4, criticado por «perfeitamente descabido», deixou de fazer parte da lei (pela redacção do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 160/03, de 19 de Julho).

E, assim, desde a data desta redacção, o recurso só pode ser julgado deserto se não houver alegações no prazo de 15 dias – conformemente ao disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

É, portanto, muito claro que o despacho recorrido, de 15-3-2006, não podia ter decretado a deserção do recurso interposto por requerimento entrado em 7-3-2006, invocando a falta neste requerimento da declaração da intenção de alegar.

Podemos então concluir seguramente que, em face dos termos do n.º 4 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redacção do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 160/03, de 19 de Julho – de que «*Na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido*» – deixou de ter o mínimo respaldo legal a deserção do recurso por *falta de declaração da intenção de alegar*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, a substituir por decisão que não seja de deserção do recurso pelo motivo agora afastado.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 09 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos, redacção da deliberação da Assembleia Municipal de 28.12.98. Desvio de poder. Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — *O exercício da actividade administrativa, qualquer que seja a forma por que se expresse - incluindo a regulamentar -, pode sofrer de desvio de poder.*
- II — *Este vício está directamente relacionado com a adequação do exercício da actividade administrativa ao fim determinado pela lei, pelo que, ao juízo de adequação entre este e aquele, apenas interessa o comportamento do autor acto.*
- III — *Os critérios constantes de uma norma de incidência tributária são adequados à concretização do sinalagma característico das taxas se permitirem avaliar a vantagem individualizada que o particular retira do uso privativo do subsolo do domínio público de que beneficia.*
- IV — *As exigências do princípio da igualdade não são infringidas pela diferença de valores resultante da alteração de um Regulamento, desde que tal diferença seja mera consequência da alteração dos critérios de cálculo.*
- V — *Não sendo possível concluir pelo manifesto desajustamento entre o montante a pagar, a título de taxa pela utilização do subsolo do domínio público municipal, e o valor que o particular retira dessa utilização, não se pode concluir pela inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade.*

*VI — Não viola o princípio da confiança a aplicação a situações já constituídas, e que persistem, de alterações legislativas que se possam justificar por ideias de adequação e de exigibilidade.*

Processo n.º 94/07-30.

Recorrente: BP Portugal – Comércio de combustíveis e Lubrificantes, SA.

Recorrida: Câmara Municipal de Matosinhos.

Relator: Exm.º Sr. Conselheiro Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

BP Portugal – Comércio de Combustíveis e Lubrificantes, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de taxa, efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos, no montante de € 347.202,93, devido à ocupação do subsolo municipal por condutas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos, ao abrigo do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos.

Fundamentou-se a decisão recorrida em que o tributo cobrado tem natureza de taxa, que não de imposto, pelo que o Regulamento não padece de inconstitucionalidade orgânica por violação do princípio da legalidade, nem de inconstitucionalidade material por violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da confiança nem, por outro lado, de vício de desvio de poder.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> - A recorrente é dona e legítima possuidora de uma instalação, à superfície, sita no lugar de Real, concelho de Matosinhos, constituída por reservatórios destinados à armazenagem de gás de petróleo liquefeito (GPL) e produtos brancos, servidos por três condutas (oleodutos ou «pipelines») que atravessam o subsolo de terrenos do domínio público municipal;

a) uma, pertença exclusiva da recorrente, com a extensão de 288 m (duzentos e oitenta e oito metros) e com 25,4 cm (vinte e cinco centímetros vírgula quatro) de diâmetro, para produtos brancos;

- e -

b) duas, em compropriedade, nas proporções de:

b.1) 1/2 da recorrente e 1/2 da sociedade sua congénere SHELL PORTUGUESA, LIMITADA - uma -, com a extensão de 1 151 m (mil cento e cinquenta e um metros) e com 25,4 cm (vinte e cinco centímetros vírgula quatro) de diâmetro, para gás de petróleo liquefeito (GPL);

- e -

b.2) 1/3 da recorrente, 1/3 da SHELL PORTUGUESA, LIMITADA, e 1/3 da PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S. A. - outra -, com a extensão de 863 m (oitocentos e sessenta e três metros) e com 30,48 cm (trinta centímetros vírgula quarenta e oito) de diâmetro, para produtos brancos.

2.<sup>a</sup> - Pela «ocupação do subsolo do domínio público municipal» com as condutas anteriormente referidas, a Câmara Municipal de Matosinhos tributou a recorrente, com referência ao ano de 2002, a título de taxa liquidada de acordo com o estatuído no art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA DE TAXAS E LICENÇAS DO MUNICÍPIO DE MATOSINHOS, em € 347 202,93 (trezentos e quarenta e sete mil, duzentos e dois euros e noventa e três cêntimos).

3.<sup>a</sup> - A proporcionalidade própria das taxas tem de pautar-se, no caso concreto, pelo valor que as parcelas do domínio público ocupadas pelas condutas têm ou pelo custo que a sua utilização pela recorrente provoca ao município.

4.<sup>a</sup> - O município de Matosinhos não presta à recorrente qualquer serviço público.

5.<sup>a</sup> - Nem a actividade de transporte de produtos petrolíferos, para refinação ou armazenagem, provoca quaisquer custos suplementares ao município.

6.<sup>a</sup> - As obrigações que, em matéria de transporte dos produtos petrolíferos e de segurança das instalações, decorrem para a recorrente - obrigações amplas, exigentes e onerosas - não geram a necessidade de qualquer prestação municipal.

7.<sup>a</sup> - As taxas não se mostram fixadas considerando a ocupação ou qualquer outro factor legalmente relevante, designadamente a área ocupada, o custo do uso privativo ou o seu valor; antes, em função dos produtos que circulam nas condutas («taxas» mais elevadas para as condutas de «produtos derivados do petróleo ou químicos» e «produtos petrolíferos e afins») e, em caso de igualdade de produtos e de dimensões das condutas - portanto, de utilizações exactamente iguais do domínio público -, distinguindo os fins a que se destinam esses produtos («fins industriais ou comerciais, para abastecimento» e «refinação ou (...) armazenagem», onerando este em relação àquele, sem justificar porquê, nem atentar em que sem armazenagem não há abastecimento); e também em função da actividade dos donos das condutas, da vantagem económica hipoteticamente retirada dessa mesma ocupação - em última análise, da capacidade contributiva da recorrente e demais empresas petrolíferas.

8.<sup>a</sup> - A taxa suportada pela recorrente, por via da «ocupação do subsolo do domínio público municipal» com as condutas referidas na conclusão 1.<sup>a</sup>, passou de Esc. 85\$00 (oitenta e cinco escudos),

por ano e por metro linear, para € 274,12 (duzentos e setenta e quatro euros e doze cêntimos), também por ano e por metro linear; em termos percentuais, um aumento de 58 823,53% (cinquenta e oito mil, oitocentos e vinte e três vírgula cinquenta e três por cento); sob outro ângulo, mais de 588 (quinhentas e oitenta e oito) vezes!!!

9.<sup>a</sup> - Não se verificou qualquer melhoria, acréscimo ou, sequer, alteração dos serviços prestados pela Câmara Municipal de Matosinhos, na utilização do bem do domínio público, passível de ser invocada como corresponsivo do acréscimo da taxa de ocupação do subsolo.

10.<sup>a</sup> - As taxas foram fixadas em valores que, face aos montantes anteriores, não têm justificação que se vislumbre, sendo, de toda a evidência, um excesso.

11.<sup>a</sup> - A norma constante do art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA DE TAXAS E LICENÇAS DO MUNICÍPIO DE MATOSINHOS viola o art.º 266.º, 1 e 2 («princípio da proporcionalidade») da Constituição da República Portuguesa.

12.<sup>a</sup> - Em caso de igualdade de produtos e de dimensões das condutas - portanto, de utilizações exactamente iguais do domínio público -, a taxa distingue, sem justificação, os «fins industriais ou comerciais para abastecimento» (art.º 36.º, 4, do REGULAMENTO E TABELA) dos fins para «refinação ou (...) armazenagem» (art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA), a que se destinam esses produtos, onerando os últimos em relação aos primeiros.

13.<sup>a</sup> - Não é motivada a causa da diferença de tributação com base na diversidade de produtos que circulam nas condutas e na intensidade da sua utilização.

14.<sup>a</sup> - São estabelecidos montantes diferenciados consoante a actividade dos donos das condutas, a vantagem económica por eles hipoteticamente retirada dessa mesma ocupação - em última análise, a sua capacidade contributiva.

15.<sup>a</sup> - O art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA DE TAXAS E LICENÇAS DO MUNICÍPIO DE MATOSINHOS ofende também o art.º 13.º («princípio da igualdade») da Constituição da República Portuguesa.

16.<sup>a</sup> - O aumento das taxas em 58 823,53% (cinquenta e oito mil, oitocentos e vinte e três vírgula cinquenta e três por cento) - ou, de outro ponto de vista, em mais de 588 (quinhentas e oitenta e oito) vezes - põe em causa, segundo critérios de normalidade, de razoabilidade e de senso comum e à luz das regras da experiência e da vida, as expectativas jurídicas da recorrente [a]) nos investimentos por esta realizados na instalação das condutas e das estruturas necessárias à armazenagem dos produtos petrolíferos e [b]) de que o tributo por si suportado, por via da «ocupação do subsolo do domínio público municipal» com os oleodutos referidos na conclusão 1.<sup>a</sup>, sendo uma taxa, não sofreria um aumento desrazoável, à margem do valor dos custos ou de uma qualquer melhoria do serviço prestado.

17.<sup>a</sup> - O art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA DE TAXAS E LICENÇAS DO MUNICÍPIO DE MATOSINHOS viola o art.º 266.º, 1 e 2 («princípio da boa fé») também da Constituição da República Portuguesa.

18.<sup>a</sup> - As taxas fixadas pelo município de Matosinhos são, assim, no caso concreto, um verdadeiro imposto lançado sobre a recorrente.

19.<sup>a</sup> - As autarquias não possuem competência para a criação de «impostos», nem tão-pouco de «contribuições especiais».

20.<sup>a</sup> - Aqueles e estas têm de ser criados por Lei (art.º 103.º, 2, da Constituição) ou por Decreto-Lei «autorizado» [art.º 165.º, 1, i), da Constituição da República Portuguesa].

21.<sup>a</sup> - Neste contexto, a norma do art.º 36.º, 7, do REGULAMENTO E TABELA DE TAXAS E LICENÇAS DO MUNICÍPIO DE MATOSINHOS (anteriormente à «renumeração da Tabela de Taxas», em 1999) enferma de inconstitucionalidade orgânica, por ofensa dos preceitos citados no artigo anterior.

22.<sup>a</sup> - Decidindo como decidiu, a sentença sub censura violou o disposto nos art.ºs 266.º, 1 e 2 («princípio da proporcionalidade»), 13.º («princípio da igualdade»), 266.º, 1 e 2 («princípio da boa-fé»), 103.º, 2 e 165.º, 1, i), da Constituição da República Portuguesa.

Nestes termos e nos do disposto nos normativos citados supra, bem como em todos os mais, de direito, aplicáveis, que não deixarão de ser supridos, deve ser concedido provimento ao recurso - decidindo-se em conformidade com o propugnado nesta alegação -, com as legais consequências, o que se fará por obediência à lei e imperativo da JUSTIÇA!

Por sua vez, contra-alegou a recorrida:

1.<sup>a</sup> - O Regulamento e as suas normas são plenamente válidas e, por isso, inquestionavelmente aplicáveis.

2.<sup>a</sup> - Actualmente, o subsolo é considerado como um espaço autónomo do domínio público e é objecto próprio de incidência tributária, de acordo com o preceituado na nova Lei das Finanças Locais.

3.<sup>a</sup> - O tributo anteriormente existente era uma simples taxa moderadora que visava disciplinar a procura; não se tratava de uma verdadeira taxa.

4.<sup>a</sup> - Daí que não possa nem deva falar em aumento, mas em criação ou definição de uma taxa.

5.<sup>a</sup> - O valor simbólico do tributo anteriormente existente é a melhor prova de que não se curava ali de uma taxa em sentido técnico.

6ª - A concepção constitucional de taxa pressupõe a necessidade de existência de uma relação sinalagmática, a desnecessidade de uma exacta equivalência económica, a aferição do respectivo montante em função não só do custo mas igualmente do grau de utilidade prestada e a exigência de uma não manifesta desproporcionalidade na sua fixação.

7ª - A taxa em apreço tem natureza sinalagmática, visto que é devida em função de uma utilização individualizável de um bem do domínio público municipal, bem expressamente autonomizado na lei;

8ª - Vistos os critérios estabelecidos para a sua fixação (e respectiva aplicação), tem de concluir-se pela proporcionalidade da taxa aplicada.

9ª - O critério da área ocupada é indisputável e o critério da ponderação dos custos de exclusão e da intensidade de utilização afigura-se óbvio.

10ª - A natureza do produto circulante, por razões de proporcionalidade, igualdade e interesse público, não pode deixar de influenciar a modelação da taxa.

11ª - A consideração do fim da actividade exercida (abastecimento aos municípios ou armazenagem e refinaria) é perfeitamente legítima, já que os fins de armazenagem e refinaria implicam uma utilização maciça e não realizam qualquer interesse da comunidade municipal.

12ª - A concreta conformação da taxa pode integrar (e integra) uma finalidade efectiva de moderação da procura.

13ª - Importa ainda sublinhar que é totalmente insubsistente a asserção de que existiria uma intenção de arrecadar receitas com base na capacidade de pagamento.

14ª - É objectivamente errada a ideia de que a consideração - no cálculo da taxa - da vantagem ou benefício económico do utilizador é um critério de capacidade contributiva.

15ª - Na verdade, um dos critérios de definição do quantum das taxas, ao lado do princípio da cobertura dos custos, é o princípio do benefício ou equivalência (que, de resto, só pode valer para tributos bilaterais, isto é, taxas).

16ª - A vantagem que alguém tira do uso de uma conduta petrolífera subterrânea nada diz ou indicia sobre a sua capacidade contributiva

17ª - Em suma: os critérios estabelecidos no Regulamento são adequados, justos e respeitam integralmente os princípios da proporcionalidade e da igualdade.

18ª - Alias, o próprio Tribunal Constitucional já decidiu julgar não inconstitucionais as normas constantes nos n.ºs 4 e 7 do art. 36º do Anexo I do Regulamento com a Constituição, conforme resulta dos Acórdãos n.ºs 365/03, n.º 366/03, n.º 354/04 e n.º 355/04;

19ª - Ao contrário do que supõe a BP, a ocorrência de uma alteração normativa, só por si, não é violadora da segurança jurídica; tudo depende do respeito do princípio da proporcionalidade e da exigibilidade da alteração.

20ª - Ora, como já se demonstrou, esses critérios foram respeitados.

21ª - No que concerne ao alegado desvio de poder, refira-se, desde logo, que não é possível arguir tal vício a respeito de normas regulamentares, por o poder normativo da Administração não se reconduzir ao exercício de um poder discricionário.

22ª - Sem prescindir, seria então, no entender da BP, a finalidade de obtenção de benefícios urbanísticos a finalidade desviante da aprovação da norma regulamentar que prevê o pagamento da taxa em apreço.

23ª - Tal alegação é sustentada por meros recortes de jornal que nada provam e nada significam em termos jurídicos.

24ª - O carácter de verdadeira taxa em nada é infirmado, negado ou sequer beliscado por qualquer das afirmações transcritas.

25ª - Nunca as taxas poderão ser vistas como uma forma engendrada para afastar a BP do local onde se encontra instalada - o parque do Real -, até porque a taxa é igual em todo o concelho de Matosinhos, não incidindo apenas naquela zona específica como pretende fazer crer a BP.

26ª - Com efeito, outras empresas - a CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S. A. - encontram-se localizadas noutras zonas do concelho e estão sujeitas à mesma taxa.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que o Tribunal Constitucional se pronunciara já no sentido de classificar como taxa o “tributo estabelecido no art. 36.º, n.º 7, do Anexo I ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da CM Matosinhos, na redacção conferida pela deliberação da Assembleia Municipal de Matosinhos aprovada em 28.12.1998, publicada no aviso n.º 1610/99, do Apêndice ao DR n.º 61, II Série, 13.03.1999” e julgara pela “inexistência de violação dos princípios constitucionais da igualdade (arts. 13º e 266º, n.º 2 da CRP) e da proporcionalidade (art. 266, n.º 2 CRP)”, além de não se verificar, igualmente, a alegada inconstitucionalidade material por violação do princípio da boa fé.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 - A impugnante é dona e legítima possuidora de uma instalação, à superfície, sita no Lugar de Real, concelho de Matosinhos, constituída por treze reservatórios {quatro esféricos e dois cilíndricos

com a capacidade total de 8.600 m<sup>3</sup>) destinados à armazenagem de gás de petróleo liquefeito e sete cilíndricos, para armazenagem de produtos brancos};

2 - Os reservatórios referidos em 1) são servidos por três condutas (oleodutos ou “pipelines”), que atravessam o subsolo de terrenos do domínio público municipal;

3 - As condutas referidas em 2) pertencem, uma, em exclusivo à impugnante (na extensão de 288 m e com 25,4 cm de diâmetro), duas, em compropriedade, sendo uma nas proporções de 1/2 da impugnante e % da Shell Portuguesa, Lda, (na extensão de 1151 m e com 25,4 cm de diâmetro) e outra na proporção de 1/3 da impugnante, 1/3 da Shell Portuguesa, Lda e 1/3 da “Petrogal” (na extensão de 863 m e com 30,48 cm de diâmetro);

4 - O Plano Director Municipal de Matosinhos prevê no respectivo Regulamento (artigo 30º, 1), uma área exclusiva de armazenagem de combustíveis, “numa perspectiva de reserva de terreno para receber, por transferência, as instalações desta natureza localizadas noutras áreas do concelho” - cfr. doc. de fls. 240 a 254;

5 - Esta área exclusiva não é aquela onde presentemente se encontram os depósitos da impugnante;

6 - No Município de Matosinhos ocorreram alterações específicas ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças para o ano de 1997, as quais foram aprovadas, como acto definitivo, em sessão ordinária da Assembleia Municipal de Matosinhos de 24/2/97 - cfr. doc. de fls. 88 a 103;

7 - Nos artigos 36º e 37º do dito Regulamento e Tabela, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, encontravam-se previstas as taxas devidas pela construção ou instalações especiais no solo ou subsolo e ocupações diversas - cfr. doc. de fls. 105 a 170;

8 - No ano de 1998, a referida Tabela foi actualizada automaticamente segundo o índice de inflação do ano de 1997, prevendo-se nos artigos 36º e 37º, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, as taxas devidas pelas operações referidas em 7. - cfr. doc. de fls. 172;

9- No artigo 2º, 2 do dito Regulamento, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais, estabelecia-se a forma de actualização das taxas;

10 - Por deliberação da Câmara Municipal de Matosinhos, de 28/2/97, foram genericamente aprovados, ainda em regime de proposta, um conjunto de alterações ao Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos e a respectiva Tabela (incluindo uma alteração ao referido art. 36º) - cfr. doc, de fls.174 a 186;

11 - Por deliberação de 29/4/97, a Câmara Municipal de Matosinhos aprovou, na generalidade, os Regulamentos apresentados e decidiu submetê-los a apreciação pública para recolha de sugestões, tendo todos Senhores Vereadores sido “unânicos em afirmar a necessidade do agravamento das taxas da utilização do subsolo de forma a desincentivar a instalação de empresas que utilizem produtos inflamáveis” - cfr. doc. de fls. 196 a 209;

12 - Por deliberação de 13/5/97, a Câmara Municipal de Matosinhos promoveu uma nova proposta de alteração ao Regulamento das Taxas e Licenças, a qual incluía uma alteração ao referido artigo 36º, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais - cfr. doc. de fls. 219/220;

13 - A impugnante e demais empresas petrolíferas, usaram o seu direito de pronúncia, manifestando a sua posição sobre aquilo que o Município se propunha deliberar;

14- Em reunião camarária e deliberação de 11/12/98, foi deliberado, por maioria, aprovar a proposta apresentada de alteração ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais, deliberando ainda submetê-la à Assembleia Municipal - cfr. doc. de fls. 57 a 65;

15 - O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças em vigor no Município de Matosinhos foram legalmente aprovados por deliberação da Assembleia Municipal de Matosinhos em 28/12/1998 -cfr. doc. de fls. 67 a 83;

16 - O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças referido em 16.prevé no artigo 36.º, n.ºs 4 e 7 da Tabela, a aplicação de uma taxa municipal devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos.

17 - Nos anos de 2000, 2001 e 2002, a referida Tabela foi actualizada automaticamente segundo o índice de inflação do ano de 1999 publicado pelo INE, nos termos previstos no art. 2º, 2 do referido Regulamento - cfr. docs. de fls. 228 a 233;

18- A impugnante recebeu, em 8/2/2002, um ofício da Câmara Municipal de Matosinhos comunicando que se encontrava em pagamento durante o mês de Fevereiro a taxa por ela devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos, no valor de 347 202,93 euros, referente ao ano de 2002 - cfr. doc. de fls. 48;

19 - Desta liquidação foi apresentada a presente impugnação judicial, em 27/5/2002;

20 - Desde a instalação das condutas (pipeline’s), não houve qualquer alteração na prestação efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos - cfr. depoimento da 2ª e 3ª testemunhas;

21- A manutenção, inspecção e reparação das condutas é feita pelas empresas petrolíferas - cfr. depoimento da 2ª e 3ª testemunhas;

22 - O novo Regulamento de Taxas, antes da sua aprovação, foi precedido de um processo tendente a verificar a melhor forma de proceder à actualização das mesmas, tendo-se procedido a consulta a outros municípios, a fim de se inteirarem das taxas aí cobradas por serviços de idêntica natureza - cfr. depoimento da 1ª testemunha;

23 - Na fixação das taxas levaram-se em linha de conta diversos critérios, designadamente, a depreciação do ponto de vista ambiental, a natureza do material circulante e a dificuldade de intervenção, com o inerente custo social - cfr. depoimento da 1ª testemunha;

24 - No “Jornal de Notícias” de 18 de Dezembro de 1996 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 4, de fls.84 dos autos;

25 - No Jornal “Público” de 19 de Dezembro de 1996 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 5, de fls.86 dos autos;

26 - No “Jornal de Notícias” de 26 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 11, de fls. 188 dos autos;

27 - No jornal “Matosinhos Hoje”, de 28 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 12, de fls. 190;

28 - No “Jornal de Matosinhos” de 28 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 13, de fls.192;

29 - No “Jornal de Matosinhos” de 11 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 14, de fls. 194;

30- No “Jornal de Notícias” de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º16, de fls. 211 dos autos;

31 - No Jornal “Público”, de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 17, fls. 213 dos autos;

32 - No Jornal “Público”, de 7 de Maio de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 18, de fls. 215 dos autos;

33 - No “Jornal de Notícias”, de 7 de Maio de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 19, de fls. 217 dos autos;

34 - No Jornal “Expresso” de 11 de Outubro de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 21, de fls. 222 dos autos;

35 - No Jornal “Diário Económico” de 31 de Outubro de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 22, de fls. 224 dos autos.

Vejamos, pois:

As questões dos autos são:

a) a de saber se o Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos padece, ou não, do vício de desvio de poder; e

b) a de saber se as normas constantes do artigo 36.º, n.ºs 4 e 7, daquele regulamento são, ou não, inconstitucionais, por violação dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da segurança jurídica e boa fé.

É o seguinte o texto dos n.ºs 4 e 7 do artigo 36º do Anexo I ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos, na redacção dada pela deliberação da Assembleia Municipal de 28.12.98, publicada no Aviso n.º 1610/99, do Apêndice n.º 31 ao Diário da República, II Série, n.º 61, de 13 de Março de 1999:

#### Artigo 36º

Construções ou instalações no subsolo

(...)

4 – Tubos, condutas, cabos e semelhantes com fins industriais ou comerciais para abastecimento com produtos derivados do petróleo ou químicos, por m/l ou fracção e por ano - 15.000\$00.

(...)

7 – Condutas subterrâneas de produtos petrolíferos e afins destinados à refinação ou armazenagem:

Até 20 cm de diâmetro, por m/l ou fracção e por ano –50.000\$;

Por cada 5 cm a mais de diâmetro - 4.000\$.

A redacção anterior destas normas era esta:

#### Artigo 36º

Construções ou instalações especiais no solo ou subsolo

1 – Depósitos subterrâneos com excepção dos destinados a bombas abastecedoras

- por metro cúbico ou fracção e por mês – 4.500\$00

(...)

5 – Outras construções ou instalações especiais no solo ou no subsolo:

a) Por metro quadrado ou fracção e por ano – 1.070\$00.

## Artigo 37º

Ocupações diversas

(...)

3 – Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes:

Por metro linear ou fracção e por ano

a) Até 20 cm de diâmetro – 90\$;

b) Com diâmetro superior a 20 cm - 170\$.

Estes montantes, que valiam para o ano de 1998, foram encontrados através da aplicação da regra de actualização prevista no artigo 2º do próprio Regulamento aos montantes aprovados para 1997.

- Quanto à possibilidade de o acto regulamentar padecer de Desvio de Poder –

Este vício, como é sabido e a própria designação o sugere, implica um “desvio”, intencional ou não, dos fins queridos pela norma ao permitir a actividade administrativa ou tributária em causa: a administração exerce o poder administrativo com um fim, público ou privado, não condizente com aquele que a lei visou ao conferir-lho e que é sempre vinculado.

E quer esteja em causa o exercício de um poder vinculado ou discricionário.

Ou seja, hoje, o desvio de poder não é senão um dos “vícios” ou ilegalidades com que se pode defrontar o exercício do poder administrativo, ao lado da usurpação de poder e falta de atribuições, da incompetência, vício de forma e violação de lei (em sentido estrito), correspondendo, grosso modo e respectivamente, à ilegalidade orgânica, formal e material - cfr. os artigos 133.º e 136.º do Código de Processo Administrativo.

Isto de acordo com o princípio da legalidade, entendido numa versão moderna e concordante com o disposto no artigo 3.º do mesmo diploma.

Aí, “o princípio da legalidade passou a ter uma formulação positiva, constituindo não só o limite mas também o fundamento e o critério de toda a actuação administrativa, o que tem como corolário que não haja um poder de a Administração fazer o que bem entender salvo quando a lei lho proibir, mas sim que a Administração só possa fazer aquilo que a lei lhe permita que faça”.

Cfr., desenvolvadamente, sobre o ponto, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste STA, de 17 de Dezembro de 2003, Rec. n.º 1492/03.

Pelo que se deve ter por revogado o artigo 19.º da LOSTA, quer o corpo - aliás, claramente inconstitucional na medida da ofensa ao princípio da legalidade constitucionalmente consagrado - artigo 266.º da CRP - (cfr. ainda o artigo 268.º, n.º 4) - quer o seu § único, condizente com aquele primeiro segmento normativo.

Mas, assim sendo, é de concluir que o exercício da actividade (poder) administrativa, qualquer que seja a forma por que se expresse - incluindo, pois, a regulamentar - pode sofrer de desvio de poder: actos e contratos administrativos, regulamentos, operações materiais administrativas.

(Mas já não assim a legislativa propriamente dita - leis e decretos-leis - dada a ampla margem de liberdade de conformação do legislador, a sua liberdade constitutiva e auto-revisibilidade - cfr., por todos, os Acórdãos do Tribunal Constitucional de 12 de Novembro de 2003, in DR, II série, de 18/02/2004; 26 de Novembro de 2002 in cit. de 11/01/2003 e 18 de Abril de 2001 in cit. 08/06/2001.

Na verdade, a tese contrária defronta-se com inconvenientes insuperáveis: o acto administrativo não desempenha hoje o papel central da actuação administrativa; o dito fim legal vinculado ficaria, em larga medida, na disponibilidade da Administração que sempre poderia optar por uma forma de actividade marginal a tal ilegalidade; o direito constitucional e legal, de acesso ao direito e a uma tutela judicial efectiva; o princípio da igualdade que disponibiliza meios processuais próprios, em sede de justiça administrativa, para os respectivos destinatários.

É, pois, de aceitar que a própria actividade administrativa de carácter regulamentar pode sofrer de desvio de poder.

Pelo que resta apreciar se ele, no caso concreto, se verifica ou não.

Em causa está o Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos, aprovado pela respectiva Assembleia Municipal (ao abrigo da Lei de Finanças Locais - Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro - aliás invocado expressamente no respectivo preâmbulo), por proposta da mesma Câmara, em sua sessão ordinária de 28 de Dezembro de 1998 e publicada em 13 de Março seguinte.

Sendo que a recorrente sustenta que não “existe uma dissociação entre a actuação do Presidente da Câmara Municipal, da Câmara Municipal e da Assembleia Municipal”, mas antes “uma participação conjunta na aprovação, aplicação e execução dos regulamentos e uma total consonância quanto aos objectivos visados”, não sendo a emissão de um regulamento um “acto isolado, exclusivamente imputável à assembleia municipal”.

E das declarações do Presidente da Câmara e de membros do executivo publicadas na imprensa citada no probatório, retira que o valor da taxa foi fixado, não por corresponder ao valor da utilização do domínio público municipal, mas de modo a colocar uma pressão financeira insustentável que a levasse a trocar o local onde armazena os seus produtos.

Contudo, tais declarações são inócuas pois não foram emitidas pelo autor do acto.

Como se disse, o vício de desvio de poder está directamente relacionado com a adequação do exercício da actividade administrativa ao fim determinado pela lei, pelo que para o juízo de adequação entre este e aquele apenas releva o comportamento do autor do acto.

Que, no caso, é um órgão colegial: nos termos do artigo 39.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, “compete ainda à Assembleia Municipal, sob proposta ou pedido de autorização da Câmara, aprovar posturas e regulamentos”.

E não se sustente que a motivação dos Vereadores da Câmara foi assumida pela “Assembleia Municipal, que recebeu e aprovou, sem qualquer alteração, a proposta, e a fundamentação, da Câmara Municipal”, pois que a Câmara é também um órgão colectivo, sendo despidendo apurar as intenções de voto dos respectivos membros.

Ou seja, como se diz no acórdão do STA de 27 de Março de 2003, recurso n.º 01862/02, citado na decisão ora em crise, “o desvio de poder está invariavelmente conexas com uma dimensão jurídico-intencional e material do acto.

Quando o autor pratica um acto no quadro de uma liberdade valorativa ou no pressuposto de uma margem de livre apreciação tem por substrato um poder de agir segundo a sua convicção e vontade. E só quando, nesse domínio discricionário, a actuação é motivada por um fim que não condiz com o fim legal, é que o acto se pode considerar afectado pelo vício. Portanto, este é um vício de substância que não pode abstrair da vontade e da livre determinação do seu autor.

É por isso que os factos integradores do desvio de poder têm que respeitar à motivação do próprio acto pelo seu autor, e não a condutas ou manejos de outras pessoas ou entidades. (...)

A recepção pela Assembleia da substância ou do conteúdo material da proposta camarária não significa a recepção dos fins escolhidos pela voluntas da Câmara”.

Deste modo, a existência do vício de desvio de poder apenas pode ser aferido através da motivação da Assembleia Municipal, nomeadamente dos elementos constantes do preâmbulo da proposta, já que estes imprimem um carácter objectivo à decisão.

É esta a redacção do artigo 36.º do dito Regulamento, epigrafado Construções ou instalações especiais no subsolo:

“(…) 4 - tubos, condutas, cabos e semelhantes com fins industriais ou comerciais para abastecimento com produtos derivados do petróleo ou químicos, por m/l ou fracção e por ano - 15.000\$00.

(…) 7 - Condutas subterrâneas de produtos petrolíferos e afins destinados à refinação ou armazenagem até 20 cm de diâmetro, por m/l ou fracção e por ano - 50.000\$00.

Por cada 5 cm a mais de diâmetro - 4.000\$00”.

Ora, este regulamento foi aprovado ao abrigo da Lei de Finanças Locais - Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro - aliás invocado expressamente no respectivo preâmbulo.

Na verdade, o seu artigo 11.º, alínea c) permitiu que os municípios estabelecessem taxas pela ocupação do domínio público (subsolo incluído, como era entendimento generalizado).

(Efectivamente, a Lei n.º 42/98, de 06 de Agosto apenas vigorou a partir de 01/01/1999 (art. 37º), em data, pois, posterior à da aprovação do dito regulamento, em 28/12/1998; todavia, este tê-la-á tido em consideração uma vez que, à data, tal lei já estava publicada).

O fim visado pela lei, ao permitir a cobrança de taxas pela utilização do domínio público, foi o de, nessa estrita medida, assegurar receitas ao Município que permitissem à Câmara desempenhar as funções e desenvolver a actividade que a mesma lei lhe faz conferir.

E, no dito preâmbulo, é mencionada a “necessidade de adoptar uma política “fiscal” ou “tributária” que atenda ao efectivo valor económico que a disponibilização de um espaço desta natureza hoje tem” e “neste quadro, resulta claro que as diferentes utilizações do espaço dominial do subsolo não devem estar todas sujeitas a um regime de taxa uniforme, tão diversos são os custos suscitados por elas, as vantagens que delas advêm para os respectivos utilizadores”.

Todavia, a referência a uma “política fiscal ou tributária” compreende-se perfeitamente no âmbito da fixação de taxas verdadeiras e próprias e de acordo com o fim legal.

É que a própria LGT, não ainda vigente mas já então publicada, qualificava - artigo 3.º - as taxas como tributos fiscais, ainda que remetesse para lei especial o respectivo regime geral, diferenciando, todavia, os seus “pressupostos”, segundo a epígrafe do artigo 4.º.

Nem são estranhas ao conceito de taxa - como frequentemente tem assinalado o Tribunal Constitucional - cfr. por todos, Acórdão de 15 de Janeiro de 2003 in DR, II série, 28/02/2003, de 15 de Julho de 2002 in cit. de 15/11/2002, de 12 de Março de 2002 in cit. de 28/05/2002 - “as vantagens retiradas da utilização do subsolo”.

De modo que parece manifestamente excessivo retirar da fixação das referidas taxas, sem mais, a conclusão de que se não está a atender ao valor da ocupação do subsolo e seu consequente pagamento à edilidade mas, antes, a “impor o abandono da impugnante e demais congéneres das suas instalações de armazenagem de produtos petrolíferos, a fim de levar por diante a política urbanística entendida seguir para o local”, evitando o Município “a sua obrigação de proceder a expropriações por utilidade pública



dos terrenos e instalações industriais e comerciais que pertencem à impugnante” de que, aliás, se não vislumbra qualquer indício no dito preâmbulo da proposta de alteração ao Regulamento ou qualquer alusão à sua relevância como fim prosseguido pela autarquia com a aplicação da norma regulamentar.

Não se tem, pois, por demonstrado o pretendido desvio de poder.

- Quanto à Inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 36.º, n.ºs 4 e 7 –

O Tribunal Constitucional teve já oportunidade de apreciar a inconstitucionalidade destas normas nos acórdãos n.ºs 365/03, de 14 de Julho de 2003 (publicado no Diário da República, II Série, de 23 de Outubro do mesmo ano), e 355/04, de 19 de Maio de 2004 (publicado em cit. de 28 de Junho), sendo, nos dois casos, impugnante a Shell Portuguesa, Lda, que, como resulta do ponto 3 do probatório, é proprietária de algumas das condutas objecto da liquidação que ora foi colocada em crise.

Quanto à violação do Princípio da Legalidade

Como é sabido, “é nos artigos 103.º e 165º, n.º 1, alínea i) da Constituição, na redacção resultante da Revisão Constitucional de 1997, que se encontra consagrado, como se sabe, o princípio da legalidade fiscal, quer na sua dimensão de reserva material de lei (que assenta directamente no n.º 2 do artigo 103.º), quer na dimensão de reserva (relativa) de lei da Assembleia da República (alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º).

[Naquele primeiro acórdão, entendeu o Tribunal Constitucional que, antes de 1997, a Constituição] integrava na reserva de competência parlamentar a matéria dos impostos e sistema fiscal, mas não já (ao menos em bloco) a das taxas. A revisão de 1997 veio incluir nessa reserva o “regime geral das taxas”; não é, porém, o que agora interessa, porque, como o Tribunal Constitucional já teve ocasião de afirmar, não se incluem nesse regime geral as regras relativas à fixação do respectivo montante (cfr. Acórdão n.º 377/94, Diário da República, II Série, de 7 de Setembro de 1994, que, embora anterior à Revisão Constitucional de 1997, para averiguar se deveria ou não considerar-se integrantes do sistema fiscal os princípios gerais relativos às taxas, considerou expressamente não incluídas nesse regime geral as regras relativas à fixação do respectivo montante).

Por seu lado, o Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março (vigente à data da aprovação da deliberação que aprovou as alterações) atribuía, na alínea l) do n.º 2 do seu artigo 39.º, às assembleias municipais a competência para aprovar taxas municipais e estabelecer os respectivos quantitativos.

Deste modo, averiguar a eventual desconformidade com a Constituição das normas que constituem o objecto do presente recurso começa por implicar saber se o tributo nelas previsto deve ser qualificado como uma taxa ou um imposto.”

Para o Tribunal Constitucional, “o critério essencial de diferenciação entre as duas figuras encontra-se na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos: enquanto o imposto tem estrutura unilateral, a taxa caracteriza-se pelo seu carácter bilateral e sinalagmático.

Para relembrar o alcance desta distinção básica, podemos recorrer ao Acórdão n.º 115/2002 (Diário da República, II série, de 28 de Maio de 2002), que a tratou desenvolvidamente, bem como à doutrina e jurisprudência ali citadas.

Sintetizando os pontos relevantes, cumpre começar por observar, em primeiro lugar, que a afirmação do carácter sinalagmático das taxas implica reconhecer que a sua estrutura “supõe a existência de uma corresponsabilidade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado ou por outra entidade pública”, contrapartida essa que (citando o Acórdão n.º 558/98, *Diário da República*, II Série, de 11 de Novembro de 1998), que veio a ser expressamente consagrada no n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, para as seguintes situações: quando há “utilização de um serviço público de que beneficiará o tributado, (...) utilização, pelo menos, de um bem público ou semi-público ou de um bem do domínio público e, finalmente, (...) remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares”.

Em segundo lugar, obriga a entender que a relação sinalagmática entre a contrapartida e o montante a pagar há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser “superior (e, porventura, até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado”.

O que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável» (Ac. n.º 1140/96, in DR II Série, de 10/2/97), ou seja, “manifesta” e comprometedora, “de modo inequívoco, [d]a corresponsabilidade presuposta na relação sinalagmática”, sendo certo que a sua aferição há-de tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado”.

Ora, no caso dos autos, “está em causa um montante a pagar como contrapartida da “utilização de um bem do domínio público”, e não da “prestação concreta de um serviço público” (cfr. n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária).

É, pois, no confronto entre aquele valor a pagar – ou, melhor dizendo, os critérios fixados para a determinação desse valor – e esta utilização que há-de ser procurada a bilateralidade ou a natureza sinalagmática que identifica as taxas, por contraposição aos impostos”, tendo o Tribunal Constitucional

entendido, no acórdão citado, “que os critérios constantes das normas em apreciação permitem avaliar a vantagem individualizada que o particular retira do uso privativo do subsolo do domínio público de que beneficia, vantagem essa que há que compensar mediante o pagamento do tributo correspondente” e conseqüentemente concluiu “que não há razões para considerar que tais critérios se revelem inadequados à concretização do sinalagma característico das taxas, o que permite afastar a acusação de inconstitucionalidade orgânica das normas que os definem”.

Quanto à violação do Princípio da Igualdade

A recorrente alega também que “o aumento das taxas viola igualmente o princípio da igualdade”, já que “comportou uma diferenciação em função do tipo de produtos circulantes e ainda, dentro desta categoria, do destino dos mesmos”, o que entendeu traduzir uma “diferenciação arbitrária entre o que é essencialmente igual [pois.] em todos os casos, a utilização do domínio público é a mesma: instalação de condutas semelhantes no subsolo”.

No mesmo acórdão n.º 365/03, o Tribunal Constitucional realçou que o princípio constitucional da igualdade “significa, em síntese, a proibição do arbítrio.

Assim, no Acórdão n.º 319/2000 (*Diário da República*, II série, de 18 de Outubro de 2000), para cujas considerações agora se remete, salientou-se, mais uma vez, que o princípio da igualdade “não anula a liberdade de conformação do legislador” e que, como se escreveu no Acórdão n.º 563/96 (Acórdãos do Tribunal Constitucional, 33.º, pág. 47 e segs.), implica «que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais (proibindo, inversamente, o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual das situações desiguais) - cfr., entre tantos outros, e além do já citado acórdão n.º 186/90, os acórdãos n.ºs. 39/88, 187/90, 188/90, 330/93, 381/93, 516/93 e 335/94, publicados no referido jornal oficial, I Série, de 3 de Março de 1988, e II Série, de 12 de Setembro de 1990, 30 de Julho de 1993, 6 de Outubro do mesmo ano, e 19 de Janeiro e 30 de Agosto de 1994, respectivamente», mas «não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, “razoável, racional e objectivamente fundadas”, sob pena de, assim não sucedendo, “estar o legislador a incorrer em arbítrio, por preterição do acatamento de soluções objectivamente justificadas por valores constitucionalmente relevantes”, no ponderar do citado acórdão n.º 335/94.

Ponto é que haja fundamento material suficiente que neutralize o arbítrio e afaste a discriminação infundada (o que importa é que não se discrimine para discriminar, diz-nos J.C. Vieira de Andrade – Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra, 1987, pág. 299).

Perfilha-se, deste modo, o princípio da igualdade como “princípio negativo de controlo” ao limite externo de conformação da iniciativa do legislador - cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. Cit., pág. 127 e, por exemplo, os Acórdãos n.ºs. 157/88, publicado no *Diário da República*, I Série, de 26 de Julho de 1988, e os já citados n.ºs. 330/93 e 335/94 - sem que lhe retire, no entanto, a plasticidade necessária para, em confronto com dois (ou mais) grupos de destinatários da norma, avalizar diferenças justificativas de tratamento jurídico diverso, na comparação das concretas situações fácticas e jurídicas postadas face a um determinado referencial (*tertium comparationis*).

A diferença pode, na verdade, justificar o tratamento desigual, eliminado o arbítrio (cfr., a este propósito, Gomes Canotilho, in – *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 124, pág. 327; Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, Coimbra, 1989, pág. 425; acórdão n.º 330/93”.

O Tribunal Constitucional concluiu, com esta fundamentação, no dito acórdão n.º 365/03, que as exigências do princípio da igualdade não são infringidas pela diferença de valores resultante da alteração do Regulamento, pois tal diferença é “mera consequência da alteração dos critérios de cálculo”.

Violação do Princípio da Proporcionalidade

A recorrente alega ainda que “a taxa de Esc. 90\$00 passou a ser de Esc. 50.000\$00”, o mesmo acontecendo à taxa devida pelas condutas de produtos petrolíferos destinados à armazenagem (que era de 85\$00), o que viola o princípio da proporcionalidade uma vez que “a ocupação do solo pela recorrente se continua a processar nos mesmo moldes que anteriormente e que não há por parte do município qualquer aumento da sua prestação ou do custo da sua prestação”.

Também sobre esta questão se pronunciou já o Tribunal Constitucional, naquele acórdão n.º 365/03, recordando que “o princípio da proporcionalidade, em sentido lato, pode (...) desdobrar-se analiticamente em três exigências da relação entre as medidas e os fins prosseguidos: a adequação das medidas aos fins; a necessidade ou exigibilidade das medidas e a proporcionalidade em sentido estrito, ou “justa medida”.

Como se escreveu no (...) Acórdão n.º 634/93, invocando a doutrina: “o princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios: princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos).”

Ora cumpre reconhecer que (...) foi consideravelmente aumentado o valor da taxa a pagar pelo particular, sem que tal aumento tenha sido acompanhado de uma qualquer alteração na utilização do subsolo (...).

A verdade, todavia, é que a afirmação da violação da proporcionalidade, constante, quer da sentença, quer das alegações da recorrida, não é acompanhada de elementos que permitam ao Tribunal Constitucional qualquer apreciação.

Não é do facto de não ter existido nenhuma alteração na prestação da Câmara que, necessariamente, se pode concluir pela violação da proporcionalidade; seria necessário, para o efeito, que tivesse sido feita a demonstração de que há uma desproporção intolerável entre a quantia a pagar e, por exemplo, o montante que o particular teria de desembolsar se recorresse a outro meio alternativo de circulação, ou se tivesse de pagar a utilização de subsolo sob propriedade privada”.

Pelo que não se podendo “concluir pelo manifesto desajustamento entre o montante a pagar a título de taxa pela utilização do subsolo do domínio público municipal e o valor que o particular retira dessa utilização, não pode igualmente concluir[-se] pela inconstitucionalidade das normas em apreciação por violação do princípio da proporcionalidade”.

#### Violação do Princípio da Boa-Fé

Por fim, a recorrente alega a violação do princípio da boa fé, na vertente da confiança, dada a “frustração, pelas disposições novas ou alteradas do Regulamento e Tabela, das expectativas criadas à recorrente pelo regulamento anterior, vigente aquando do licenciamento da instalação das condutas (oleodutos ou “pipelines”) de que é dona ou comproprietária”, pois na alteração do valor da taxa “não podem deixar de se considerar as expectativas jurídicas da recorrente nos investimentos por esta realizados na instalação das condutas e das estruturas necessárias à armazenagem dos produtos petrolíferos”, o que impede “um aumento desrazoável, à margem do valor dos custos ou de uma qualquer melhoria do serviço prestado”.

Também esta questão foi já apreciada pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 355/2004, que entendeu que “não viola o princípio da confiança a aplicação a situações já constituídas, e que persistem, de alterações legislativas que se possam justificar por ideias de adequação e de exigibilidade (...)” que foram já analisadas no ponto anterior.

“Por outro lado, a autorização concedida para o exercício de uma dada actividade, que afecte a propriedade pública e bens vários que com ela se conxionem, nomeadamente bens ambientais, pressupõe, naturalmente, o cumprimento das exigências legais, que podem, evidentemente, sofrer alterações ou evoluções. Tais exigências reportam-se necessariamente aos encargos ambientais (actuais e previsíveis em face de actividades perigosas) que decorrem para as entidades públicas licenciadoras dessas actividades, presumindo-se, por isso, que se justificam pelo interesse público e sejam exigíveis nessa medida. No caso concreto, não se pode concluir, por não ter sido demonstrado num plano objectivo e na perspectiva do interesse público, que não seja divisável fundamento relevante para a solução consagrada (...), pelo que não procede a invocada violação do princípio da segurança jurídica (princípio da confiança e princípio da boa fé).”

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Liquidação adicional. Correção de liquidação. Caducidade de liquidação.*

### Sumário:

*I — No domínio do CPT, o direito do Estado à liquidação dos impostos caducava se a liquidação não fosse notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos — artigo 33.º, n.º 1 do CPT.*

*II — Praticado tempestivamente um acto de liquidação adicional, e tendo a Administração Fiscal procedido à sua correcção em benefício do contribuinte para além daquele prazo de cinco anos, não ocorre a caducidade do direito do Estado à liquidação, ainda que a AF tenha praticado um outro acto como consequência daquela correcção.*

Processo n.º: 133/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sogrape - Vinhos de Portugal, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Sogrape - Vinhos de Portugal, SA, com sede em Avintes, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1993, no valor de € 21.981,33, alegando, em síntese, a caducidade do direito à liquidação e o direito a juros indemnizatórios.

Por sentença de 10/11/2006, a Mma. Juíza do TAF do Porto julgou a impugnação procedente, e, em consequência, anulou a liquidação impugnada, reconhecendo à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Não se conformando com tal decisão dela vem agora a representante da Fazenda Pública interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença sob recurso julgou a acção procedente por haver entendido que: «... a liquidação efectuada não respeitou o prazo de cinco anos a que se refere o art.º 33.º, n.º 1 do CPT, pelo que ocorreu a caducidade do direito à liquidação ...Nestes termos, estando provado tal erro são devidos juros indemnizatórios à agora impugnante.»;

2- Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido;

3- Extrai-se do probatório todo um conjunto de actos sucessivos dos quais não resultou um novo acto de liquidação, mas sim a correcção dos valores constantes na anterior liquidação, com a anulação de juros compensatórios indevidamente liquidados ao sujeito passivo no acto tributário de liquidação adicional de IRC n.º 8310021679, de 18-12-1998, no valor de € 48.859,57;

4- Na verdade, suspende-se o prazo de caducidade enquanto pender a acção judicial tendente à anulação ou declaração de nulidade de actos ou negócios judiciais que integrem factos geradores do imposto;

5- Com a anulação do acto tributário impugnado, a douta sentença recorrida viola o preceituado no art.º 32.º do Código de Processo Tributário.

Contra-alegando, vem a impugnante dizer:

1- A liquidação adicional anterior (n.º 8310021679) foi totalmente anulada pela Administração Fiscal, pelo que a liquidação impugnada constitui um acto tributário, jurídico e materialmente novo e distinto da liquidação anterior.

2- O artigo 33.º, n.º 2 do CPT apenas prevê como causa de suspensão do prazo de caducidade a instauração de acção judicial.

3- Não se verifica no caso em apreço qualquer razão suspensiva do prazo de caducidade, porquanto a liquidação anterior não foi objecto de qualquer acção judicial.

4- A liquidação impugnada viola o prazo de caducidade, porquanto foi notificada à recorrida em 09/06/1999, quando o prazo limite era 31/12/1998.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o julgado é de confirmar, porque – ao contrário do que sustenta a recorrente Fazenda Pública – a liquidação impugnada é uma nova liquidação e não a correcção da liquidação inicial, já que esta foi anulada, não colhendo argumentar com a doutrina do acórdão de 22/03/06, proferido no recurso 1284/05 desta Secção, porque neste caso tratava-se verdadeiramente de uma liquidação corrigida e não de uma nova liquidação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

a) Em 30.05.1994, a agora reclamante entregou junto dos Serviços competentes a declaração mod. 22 relativa ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 1993;

b) A declaração de rendimentos da impugnante a que se refere a alínea a) foi objecto de análise interna pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária. Em consequência foram efectuadas correcções àquela declaração que deram origem à liquidação adicional de IRC n.º 8310021679, efectuada em 18.12.1998, no valor de 9.975.544\$00 (esc.), cuja data limite de pagamento ocorreu em 10.02.1999;

c) A liquidação n.º 8310021679, referida na alínea anterior, foi anulada oficiosamente na sua totalidade em 09.06.1999;

d) Em 09.06.1999, para substituição da liquidação com o n.º 8310021679, referida supra, a Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRC referente ao ano de 1993, a que foi atribuído o

n.º 8330010125, no valor a pagar de € 21.981,33, efectuada em 09.06.1999, notificada em 24.06.1999, e cuja data limite de pagamento ocorreu em 04/08/1999;

e) A agora impugnante reclamou graciosamente da liquidação n.º 8330010125 em 02.11.1999;

f) Por despacho proferido pela entidade competente, datado de 03.12.2001, na reclamação graciosa, referida supra, foi decidido o seguinte: “**Defiro a reclamação e deverão ser contados juros indemnizatórios nos termos do art.º 45.º da petição, desde a data do pagamento do imposto liquidado indevidamente**”. Tal despacho foi notificado à agora impugnante por carta registada expedida em 09.01.2002;

g) Em 12.08.2002, foi expedida notificação à agora impugnante, notificando-a da **revogação** do despacho a que se refere a alínea f) desta matéria de facto;

h) Em 14.08.2002, foi a impugnante notificada nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária do novo projecto de despacho que recaiu sobre a reclamação graciosa referida na alínea e), que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

i) Em 15.10.2002, foi a impugnante notificada do indeferimento expresso da reclamação graciosa referida na alínea e);

j) O imposto a que se refere a liquidação em crise foi pago ao abrigo do Decreto-Lei 124/96, de 10.08, em 06.09.1999.

**III** – Vem a representante da Fazenda Pública interpor recurso da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou a presente impugnação procedente por haver entendido que a liquidação de IRC referente ao exercício de 1993 não respeitou o prazo de cinco anos previsto no artigo 33.º, n.º 1 do CPT pelo que ocorreu a caducidade do direito à liquidação.

A questão a decidir é, assim, a de saber se à data em que foi efectuada a liquidação de IRC do ano de 1993 já caducara ou não o direito do Estado à liquidação.

Da matéria de facto fixada na sentença recorrida ressalta o seguinte:

Foi efectuada uma liquidação adicional de IRC do ano de 1993 em 18/12/1998 no valor de 9.975.544\$00, a que foi atribuída o n.º 8310021679.

Esta liquidação foi oficiosamente anulada e, em sua substituição, a Administração Fiscal procedeu, em 9/6/1999, à liquidação a que coube o n.º 8330010125, no valor de € 21.981,33 (4.406.860\$00).

É desta liquidação que a ora recorrida deduziu impugnação judicial com o fundamento da caducidade do direito à liquidação.

Com o fundamento de que a liquidação 8310021679 foi anulada na sua totalidade e de que a liquidação 8330010125, tratando-se de uma nova liquidação, foi efectuada para além do prazo de cinco anos previsto no artigo 33.º, n.º 1 do CPT, a Mma. Juíza “a quo” considerou ter ocorrido a caducidade do direito à liquidação e, por isso, julgou procedente a impugnação deduzida.

Importa, assim, desde logo apurar se a liquidação impugnada é, de facto, uma nova liquidação, autónoma e distinta da anterior, logo susceptível de ter sido praticada para além do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Na verdade, se esta for uma nova liquidação, verdadeira e própria, então, não há dúvida que quando efectuada já tinha caducado o direito do Estado à liquidação do IRC de 1993, pois o prazo de que este dispunha para a fazer era de cinco anos, nos termos do citado artigo 33.º CPT, aqui aplicável.

À primeira vista poderíamos ser tentados a considerar que efectivamente estaríamos perante uma nova liquidação que nada teria a ver com a anterior a não ser apenas que surgiu na sequência da sua anulação total e à qual até foi atribuído um novo número.

Mas se se atentar, de facto, no que se passou, concluiremos que não é assim.

Do confronto entre a liquidação efectuada em 18/12/1998, com o n.º 8310021679, e a liquidação posteriormente efectuada em 9/6/1999, com o n.º 833001025, constata-se que a diferença do montante a pagar resulta apenas da anulação do valor de 5.388.684\$00 de juros compensatórios que haviam sido liquidados a mais na primeira liquidação e que na segunda foram anulados, verificando-se que o montante do imposto apurado se mantém inalterável nas duas liquidações (v. fls. 36 e 37 dos autos).

Ou seja, a liquidação 8310021679 foi oficiosamente anulada apenas por integrar um valor de juros compensatórios superior ao devido, como se reconhece, de resto, no projecto de despacho notificado à ora recorrida, a fls. 116 dos autos.

E a liquidação 8330010125 não procedeu a qualquer nova liquidação adicional de IRC, antes se limitou a anular os juros compensatórios indevidamente liquidados na liquidação anterior, assumindo, por esse facto, a natureza de uma anulação parcial de juros compensatórios e não uma verdadeira liquidação adicional de imposto.

Em termos formais, melhor fora para que se não suscitassem dúvidas que a AF tivesse procedido à anulação parcial da liquidação anterior em vez de ter efectuado uma outra liquidação.

Mas, na verdade, em bom rigor não podemos dizer que estamos perante uma nova liquidação, mas sim perante uma liquidação corrigida.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão desta Secção de 22/3/06, proferido no processo 1284/05.

E, assim sendo, não se verifica, pois, a alegada caducidade do direito do Estado à liquidação, uma vez que a esta se há-de considerar como efectuada logo aquando da primeira liquidação, e não à data da liquidação que corrigiu aquela.

Razão por que a sentença recorrida que assim não entendeu se não possa manter.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e, em consequência, julgar totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida.

Custas pela recorrida na 1.<sup>a</sup> instância e neste Tribunal, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Documento de transporte. Tipografia. Sede social. Sigla. art. 3.º, n. 3 do DL n. 45/89, de 11/2.*

### Sumário:

- I — Nos termos do n. 3 do art. 3.º do DL n. 45/89, de 11/2, os documentos de transporte cujo conteúdo não seja processado por mecanismos de saída de computador deverão conter, impressos tipograficamente, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal”.*
- II — Se a sede se situa em Vila Franca de Xira, que é identificada no documento pela sigla VFX, em termos da AF compreender perfeitamente a que localidade se refere, devemos entender que, para efeito deste normativo legal, está identificada a sede da tipografia.*

Processo n.º 143/07-30.

Recorrente: Gráfica Editora Duas Civilizações, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

**1. GRÁFICA EDITORA DUAS CIVILIZAÇÕES, LD.**, com sede na Rua António Maria Eugénio de Almeida, 20, r/c, Vila Franca de Xira, interpôs recurso judicial para o TAF de Loures da decisão do Director de Finanças de Lisboa que lhe aplicou uma coima de 1.000 €, por infracção ao art. 3.º, n. 3, do DL n. 45/89, de 11/2.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso improcedente.

Inconformada, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Foi dado como provado pelo tribunal *a quo* que no documento objecto do processo de contra-ordenação constam como elementos identificativos “Gráf. Edit. Civilizações, Lda. VFX, Cont. 501736921” e a referência à autorização ministerial relativa à tipografia;

2. O Auto de Notícia que deu origem ao presente processo tem como pretensa justificação o facto de a Tipografia arguida ter procedido à impressão e fornecimento de uma guia de transporte de mercadorias “... sem que o mesmo observasse as formalidades legais, visto que o mesmo não contém a sede social da Tipografia fornecedora”.

3. O tribunal *a quo* confirmou a decisão de aplicação da coima, apesar da informação n. 1477 da Direcção de Serviços do IVA com despacho favorável do Exm.º Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 03 de Julho de 2003, informar que “(...) os Serviços de Fiscalização se devem abster de levantar autos (...) sempre que nos elementos de identificação da entidade que procedeu à impressão dos documentos de transporte conste o respectivo número de identificação fiscal, designação social e data do despacho ministerial que autorizou a impressão (...)”

A decisão do tribunal *a quo* contradiz a fundamentação da mesma, porque, por uma lado, conclui, de forma singela, que “os documentos de transporte deverão conter, além do mais, os elementos

identificativos da tipografia que os imprimiu, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal”. Para logo de seguida, decidir que “é pois, a própria lei, ao elencar, nos termos descritos, os elementos que deverão constar nos documentos de transporte impressos tipograficamente, que estabelece a obrigatoriedade da menção expressa da sede social da tipografia não se bastando com a indicação do NIF respectivo”.

4. A sentença proferida é nula, por os fundamentos estarem em oposição com a decisão. De facto., O tribunal a quo admite como provado que a recorrente estava perfeitamente identificada - ponto 2 da fundamentação de facto - para logo concluir que “a recorrente ao imprimir, como imprimiu, o documento referido em A) dos factos provados, sem que do mesmo constassem todos os elementos legalmente exigidos, relativos à tipografia, infringiu o dever legal a que estava obrigada”.

5. A decisão do tribunal a quo violou também o disposto nos artigos 4º, e 5º do Código de Procedimento Administrativo.

6. É que os objectivos do normativo legal objecto da contra-ordenação são os seguintes: “... a possibilidade de controlo do transporte dos bens e o combate à fraude fiscal, especialmente na área do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)...”, que resultam do Dec.-Lei n. 97/86, de 16/Maio, sendo consagrados também pelo Dec.-Lei n. 45/89, de 11/Fevereiro, que revogou aquele, conforme se alcança dos seus preâmbulos.

7. Assim, constando do documento a autorização ministerial, a designação social, a localidade da sede e o NIF da Tipografia, esta encontra-se perfeitamente identificada, dispondo a fiscalização, ao examinar tal documento, dos elementos necessários e legalmente exigíveis.

8. Efectivamente, não é por não figurar a morada (a Rua e o número de polícia, ou a localidade escrita por extenso, neste caso), que a Tipografia cometeu uma infracção, já que fez mencionar todos os elementos atrás indicados, os quais identificam inequivocamente a Tipografia e são os únicos que a lei prevê.

9. No caso em apreço, a identificação da Tipografia é inequívoca e permite alcançar os objectivos da lei.

10. Aliás, qualquer Tipografia, após ter procedido à impressão dos documentos de transporte, poderá mudar de instalações, mesmo para outra localidade, que, ainda assim, tais documentos continuarão válidos, já que o referido Dec.-Lei n. 45/89 não impõe a inutilização dos mesmos na sequência da mudança da sede da empresa impressora.

11. Se o legislador entendesse que tal elemento (indicação da Rua e no., ou de Zona Industrial e Lote, ou a localidade escrita por extenso) era essencial, tê-lo-ia seguramente previsto no diploma que disciplina esta matéria, na medida em que sempre terá que se presumir que o legislador não é incauto -art. 9º n. 3 do Código Civil.

12. A prova de que a Tipografia estava perfeitamente identificada é que a própria Direcção-Geral dos Impostos não teve qualquer problema em endereçar à arguida a notificação do presente processo.

13. Numa sociedade que se pretende moderna, em que as atenções e os esforços devem estar concentrados na obtenção dos objectivos previamente definidos e não se dispersarem em questões menores, valorizando a leitura cega da “letra da lei” em detrimento do “espírito da lei” – artigo 4º do CPA -Princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos –, em que todos os agentes devem participar no desenvolvimento da economia, condição essencial para haver progresso, terá que se concluir que não existe fundamento para a decisão de aplicação de coima do tribunal a quo.

14. Aliás, a mesma contraria frontalmente a própria doutrina da Administração Fiscal, atrás referida, pelo que se terá que considerar a atitude do agente/censurável por ultrapassar manifestamente o zelo mais excessivo, que a decisão do tribunal *a quo* confirma.

15. E tendo em conta os argumentos aduzidos, no item 4 do Despacho atrás referido, é afirmado que “... a Administração Fiscal não pode alhear-se desta realidade...” Daí, até aceitar dedução de IVA a empresas em que, na factura, não surge a denominação social mas apenas uma denominação comercial, aceitação que é alargada, como já ficou dito, às situações em que no endereço figura um dos estabelecimentos e não a sede do adquirente, respeitando assim o princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 5º, n. 2 do CPA.

16. Termos em que se conclui que, ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou os princípios consagrados nos artigos 4º e 5º do CPA, da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos cidadãos e da proporcionalidade.

17. Deverá notar-se também que a situação em causa não tem qualquer relevância na circulação das mercadorias nem afecta a fiscalização e controlo das mesmas, não resultando daí qualquer lesão para a Administração Fiscal.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que este Supremo Tribunal é incompetente para conhecer do recurso.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A. Em 19/03/03 foi levantado o auto de notícia de fls. 5 contra a recorrente, que aqui se dá por integralmente reproduzido, imputando-lhe a prática de uma infracção prevista no art. 3º, n. 3, do D.L. n. 45/89 de 11/02, e punida pelo art. 119º, n. 1, do RGIT, aprovado pela Lei n. 15/2001, de 05/06, porquanto, não constavam os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a sua sede social, no documento (guia de transporte n. 1746) que consta de fls. 7 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que acompanhava a mercadoria transportada, na data supra referida, pelas 08,35 horas, num veículo interceptado numa operação “stop” a que se procedeu em Santa Iria - Loures;

B. A arguida foi, em 07/05/03, notificada nos termos e para os efeitos do disposto no art. 70º do RGIT;

C. A arguida apresentou defesa escrita, nos termos que constam de fls. 17 dos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

D. Foi prestada, em 26/11/04, a informação de fls. 19 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzida;

E. Por despacho do Director de Finanças Adjunto de Lisboa (por delegação), datado de 13/12/04, foi proferida a decisão sob recurso, a qual consta de fls. 20 e 21 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, que aplicou à arguida a coima de € 1.000,00;

F. A arguida foi notificada da decisão, referida em E), em 21/12/04.

3. A primeira questão a apreciar tem a ver com a alegada (pelo MP) incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, alínea b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...

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

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

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

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

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“A recorrente funda, também, o seu direito no teor de um despacho do SEAF de 3/7/2003, lançado na informação n. 1477 da Direcção do SIVA (cfr. as conclusões 3ª, 14ª 15ª) – documentos e teor que o Mm. Juiz *a quo* não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida”.

A isto obtempera a recorrente, sustentando que a matéria em causa foi referida na contestação, que o Mm. Juiz *a quo* levou ao probatório, pelo que se deve entender que a mesma foi considerada na decisão recorrida.

Realmente é assim.

De qualquer modo, a circular em causa é absolutamente estranha à decisão a tomar, pelo que é de desatender a questão prévia suscitada pelo MP.

4. Defende a recorrente que a sentença é nula por os fundamentos estarem em oposição com a decisão.

Não tem razão.

Na verdade, o Mm. Juiz *a quo* decidiu na sentença que do documento respectivo não constavam todos os elementos legalmente exigidos.

Daí que tenha decidido em conformidade, ou seja, que ocorreu a prática de uma contra-ordenação, a que corresponde a aplicação de uma coima.

E, em consequência, negou provimento ao recurso.

Defende igualmente a recorrente que a sentença recorrida violou o disposto nos artºs 4º e 5º do CPA, dado que a tipografia em causa nos autos está perfeitamente identificada.

Mas também aqui não tem qualquer razão. Na verdade, o que se considerou, quer na decisão administrativa, quer na sentença, foi que a arguida, aqui recorrente, não deu cumprimento ao comando ínsito no art 3º n. 3, do DL n. 45/89, de 11/2, ou seja, que o documento respectivo não continha as formalidades legais.

Daí que, na sua óptica, não sendo cumpridas as formalidades previstas na lei, tenha sido praticada uma contra-ordenação.



Não foram assim violados os princípios constantes dos artºs 4º e 5º do CPA.

Resta a questão de fundo.

Ou seja: saber se foi ou não violado o comando do art. 3º, n. 3 do DL n. 45/89, de 11/2.

Dispõe o citado normativo:

“Os documentos de transporte referidos nos números anteriores cujo conteúdo não seja processado por mecanismos de saída de computador deverão conter, impressos tipograficamente, a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que os imprimiu e ainda os elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e número de identificação fiscal”.

Está unicamente em causa a *sede* da tipografia (Vila Franca de Xira), identificada no documento pelas iniciais VFX.

O que, no entender da administração tributária (e do Mm. Juiz *a quo*), não é bastante.

É impressiva a este respeito a informação da AF de fls. 43 a 45.

Aí se escreve nomeadamente:

“1.1 - No documento de transporte estão presentes os seguintes elementos identificativos considerados suficientemente esclarecedores:

-Autorização Ministerial: Desp. Min. 8/1/88

-Designação Social: Gráf. Edit. Duas Civilizações, Lda.

-Número de Identificação Fiscal: 501736921

1.2 - O mesmo não se pode afirmar quanto à verificação do requisito relativo à sede social, que, ou nem sequer foi indicada, ou se se considerar que a junção das letras “V”, “F” e “X” -”VFX” -se propunham a tal efeito, tal propósito não terá sido alcançado, pois, “VFX” em lugar algum - mapas, guias, roteiros, listas telefónicas e código postal... -se encontra referenciada tal localidade.

Aliás, o contribuinte no seu papel timbrado indica como endereço a seguinte morada: “(...) 2600-103 Vila Franca de Xira” e não “VFX”.

2 - Foi sancionado por Sua Excelência Secretário Estado dos Assuntos Fiscais no Despacho n. 1661/2003, de 03.07.2003, que “os Serviços de Fiscalização poderão não exigir a morada completa da sede da tipografia, desde que esteja assegurada a sua perfeita identificação, isto é, desde que conste o número de identificação fiscal, a designação social, o local da sede e a data do despacho ministerial”.

O entendimento proposto pela Administração Fiscal dispensou as tipografias da obrigação de indicação da morada completa, onde se incluía a rua e n. de polícia, exigindo, no entanto, a menção da localidade.

E está correcto o sujeito passivo quando considera ser suficiente a referência à localidade nos mesmos termos em que esta se encontra inscrita no Cartão de Identificação de Pessoa Colectiva, e que, no caso presente, é “Vila Franca de Xira”. No entanto, não foi essa a localidade indicada, se se considerar que foi indicada a localidade “VFX”.

Vemos assim que o que está em causa é saber se, no caso, a lei se contenta com as iniciais VFX (como defende a recorrente, ou se exige que a indicação da localidade se faça por extenso (como decidiu a AF, corroborada aqui pelo Mm. Juiz *a quo*).

Refere e bem a recorrente que estas iniciais são as constantes dos veículos matriculados na Câmara Municipal de Vila Franca de Xira. Mas isto decorre, é bom de ver, de uma determinação do Regulamento do Código da Estrada.

Mas sendo assim, como é, resulta que, ao menos para tal efeito, tais iniciais correspondem à localidade em causa (Vila Franca de Xira). Sem qualquer dúvida.

Ora, no caso concreto, estas iniciais não podem deixar de significar tal localidade (Vila Franca de Xira).

Na verdade, não há notícia de outra localidade cuja sigla seja idêntica.

Demais que administração fiscal não alega dificuldade de identificação ou possibilidade de confusão.

Ou seja: para a AF tratava-se claro de que a localidade em causa, a que correspondiam as siglas VFX, não era outra senão Vila Franca de Xira.

Isto permitiria sempre à AF exercer o controlo que lhe cabe da circulação de mercadorias e de combate à fraude fiscal. Até porque dispunha inequivocamente de todos os restantes elementos que lhe permitiam esse controlo.

E não havendo na lei preceito que imponha que a sede seja mencionada por extenso, deve concluir-se que a indicação da mesma, por abreviatura (no caso, inequívoca para a AF) preenche o dispositivo legal.

Temos assim para nós que a arguida, aqui recorrente, não praticou a infracção que lhe vem assacada.

No sentido ora exposto, pode ver-se o acórdão deste STA de 8/11/2006 (rec. n. 486/06), para cuja ampla fundamentação, sobre este ponto, remetemos.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se a decisão administrativa sancionatória, absolvendo-se a arguida da infracção de que vem acusada.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

**Acórdão de 9 de Maio de 2007.****Assunto:**

*Verificação de créditos. Privilégio creditório. art. 240º do CPPT. Penhora de bens móveis. Privilégio mobiliário geral.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do art. 240º do CPPT podem reclamar os seus créditos os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados.*
- II — Este artigo deve ser interpretado amplamente de modo a terem-se por abrangidos, na respectiva estatuição legal, não apenas os credores que gozem de garantia real mas também aqueles que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégio creditório.*

Processo n.º 239/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Dibrutex Têxteis Lar, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 representante da FAZENDA PÚBLICA junto do TAF de Braga interpôs recurso para este Supremo Tribunal da sentença do Mm. Juiz daquele Tribunal que não graduou créditos por ele reclamados, relativos a IVA de 2000 e 2001.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Os créditos relativos a Imposto sobre o Valor Acrescentado gozam de privilégio creditório mobiliário geral, conforme dispõe o art. 736º do CC;

II. Os privilégios creditórios são constituídos exclusivamente por via legal e traduzem-se no direito conferido ao credor de ser pago com preferência sobre os demais, em atenção à origem do seu crédito e independentemente de registo;

III. Estabelece o n. 2 do art. 604º do CC que o privilégio creditório constitui uma causa legítima de preferência;

IV. Não admitir e, conseqüentemente, não graduar os créditos que gozem de privilégio creditório esvazia de conteúdo útil as normas legais que conferem tais privilégios;

V. Pelo que o n. 1 do art. 240º do CPPT deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozam de garantia real *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios.

Não houve contra-alegações.

Subiram os autos, por lapso, ao TCA.

Aí o EPGA defendeu, no seu parecer, que o recurso não deve proceder.

Foram depois os autos remetidos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA não emitiu parecer, pois o seu colega no TCA já o tinha feito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. A questão a decidir tem a ver com a admissão e graduação do crédito reclamado a que acima se fez referência (crédito de IVA dos anos de 2000 e 2001)

A execução fiscal instaurada contra o executado reporta-se a dívidas de IVA dos anos de 1997 e 1999.

No processo executivo foram penhorados bens móveis.

Para fundamentar a sua decisão, o Mm. Juiz *a quo* referiu que só podem ser reclamados os créditos que gozem de garantia real, face ao disposto no art. 240º, 1, do CPPT.

Ora, os créditos reclamados não gozam, segundo diz, de garantia real, pelo que não podem ser reclamados no processo executivo.

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 240º, 1, do CPPT:

“Podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”.

É verdade, como afirma o Mm. Juiz *a quo*, que o crédito do Estado (IVA) beneficia de privilégio mobiliário geral – art. 736º, 1, do CC.

Sabemos igualmente que o “privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros” – art. 733º do CC.

Mas será que se deve entender que o privilégio creditório se contém no comando do citado art. 240º, 1, do CPPT?

Em abono da sua tese, o Mm. Juiz *a quo* abona-se em acórdão deste STA, de passo que o recorrente se louva em acórdão divergente, também deste STA.

Quid juris?

Pois bem. Temos para nós, que o citado artigo 240º, 1, do CPPT, deve ser interpretado amplamente de modo a terem-se por abrangidos, na respectiva estatuição legal, não apenas os credores que gozem de garantia real mas também aqueles que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégio creditório <sup>(1)</sup>.

É uma doutrina que perfilhamos sem reserva e que leva em linha recta à procedência da pretensão da recorrente Fazenda Pública.

Na verdade, os créditos de IVA beneficiam, como dissemos, de privilégio creditório mobiliário geral.

Ora, tendo a penhora incidido sobre bens móveis, e sendo que, como se disse, os créditos respectivos (de IVA) gozam de privilégio creditório, por isso devem eles ser graduado no lugar que lhe competir.

O crédito exequendo é um crédito de IVA, relativo ao segundo trimestre de 1997, ao segundo trimestre de 1999 e ao 4º trimestre de 1999.

E a penhora incide, já o vimos, sobre bens móveis.

Assim, o crédito reclamado (de IVA) deve ser graduado a par com o crédito exequendo (também de IVA).

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida, decidindo-se que os reclamados créditos de IVA devem ser admitidos, graduando-se a par com o crédito exequendo (também de IVA).

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

<sup>(1)</sup> Acórdãos do STA de 27/10/2004 (rec. n. 822/04), de 4/2/2004 (rec. n. 2078/03), de 5/4/2006 (rec. n. 1110/05), de 7/7/2004 (rec. n. 112/04) e de 2/7/2003 (rec. n. 882/03)

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Penhora de crédito. Caso julgado. Nulidade da penhora.*

### Sumário:

- I — Tendo sido lavrada decisão, que transitou em julgado, que atribuiu natureza litigiosa ao crédito que a executada detinha em relação a terceiro, sobre esta questão formou-se caso julgado, devendo a execução prosseguir considerando esse crédito como litigioso.*
- II — E sendo assim, à Fazenda Pública só resta uma das duas hipóteses previstas nos n.ºs 1, alínea e) e 2 do art.º 224.º do CPPT, ou seja, proceder à venda do crédito por três quartas partes de seu valor ou promover a acção declaratória, suspendendo-se, entretanto, a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.*
- III — Pelo que, tendo sido efectuada penhora desse mesmo crédito, esta não pode manter-se, já que é nula.*

Processo n.º 855/06-30.

Recorrente: Pelicano, Investimento Imobiliário, SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Pelicano, Investimento Imobiliário, S.A., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou improcedente a reclamação

que deduziu contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviços de Finanças de Setúbal 1, proferido em 6/4/06 no âmbito do processo de execução fiscal n.º 223220020100139.6 e apensos, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Não pode, pelo simples facto de a ora recorrente ter entendido o despacho reclamado como sendo de indeferimento, considerar-se que, por isso, ele já está suficientemente fundamentado, como fez o Tribunal “a quo”.

2ª - Necessário é reconhecer que uma coisa é um acto ser inteligível - perceber-se qual o seu sentido, se é de deferimento ou indeferimento - e outra é o acto estar fundamentado (ainda que minimamente) - ou seja, serem inteligíveis as razões que levaram a Administração a decidir num sentido e não noutro -, caso contrário, qualquer acto administrativo, desde que seja inteligível, estaria automaticamente fundamentado, ainda que nada seja descortinável quanto às razões para assim se ter decidido, o que é claramente inadmissível.

3ª - No caso dos autos, desconhece-se, em absoluto, as razões que levaram a Administração Fiscal a indeferir a arguição de nulidade apresentada, já que a fundamentação constante do despacho reclamado nada tem a ver com a nulidade, ou não, do auto de penhora arguida: aquilo que o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Setúbal 1 faz, através do despacho reclamado, é tomar posição nos termos do disposto no n.º 2 do art. 278º do CPPT face à reclamação apresentada pela recorrente em 4.04.2006, pronunciando-se pela validade das garantias bancárias prestadas pela executada (quando, em rigor, nem era a validade das garantias que estavam em causa na Reclamação apresentada, mas sim a sua suficiência contratual) - todavia, a validade ou invalidade dessas garantias bancárias (ou a insuficiência contratual) nada tem a ver com a validade ou não do auto de penhora em causa.

4ª - A arguição de nulidade apresentada pela ora recorrente funda-se, sim, na omissão de formalidades essenciais prescritas pelo art. 224º n.º 1 alínea a) do CPPT, pelo facto de o auto de penhora lavrado nos presentes autos em 15.03.2006 não conter qualquer referência à data em que o crédito em causa se vence, nem conter qualquer referência ao facto de o valor de o acto correspondente ao crédito em causa só ser devido pela ora recorrente se até final do mês de Abril de 2010, estas não padecerem de qualquer defeito (pelo que é um crédito condicional e incerto).

5ª - Mas, sobre a questão da omissão de formalidades essenciais prescritas pelo art. 224º n.º 1 alínea a) do CPPT – fundamento da arguida nulidade do auto de penhora submetidos à apreciação do Tribunal a quo -, nem uma só palavra foi proferida no despacho reclamado, que, aliás, nem uma só vez se reporta ao auto de penhora cuja nulidade se argui.

6ª - Pelo que é manifesta a absoluta falta de fundamentação do despacho reclamado, em violação do disposto no art. 268º n.º 3 da CRP e art. 77º da LGT.

7ª - O complexo normativo constituído pelos referidos arts. 268º n.º 3 da CRP e 77º da LGT não pode pois ser interpretado no sentido em que o fez o tribunal a quo, de que basta ser perceptível se a decisão é de deferimento ou de indeferimento para que esteja fundamentada.

8ª - Os referidos preceitos legais, para que não sejam vazios de conteúdo, impõem que a Administração (neste caso Fiscal) comunique ao administrado (contribuinte) as razões pelas quais decidiu num sentido e não noutro, por forma não só a deixar convencido o administrado, mas também a permitir-lhe rebater as razões que levaram a Administração a decidir naquele sentido, o que, manifestamente, não sucedeu no caso em apreço.

9ª - Tendo a ora recorrente prestado ao Serviço de Finanças de Setúbal 1, em 23.01.2006, todas as informações pelo mesmo solicitadas (sobre a data de vencimento do crédito e sobre a condição de que o mesmo dependia), a Administração Fiscal, à data em que foi lavrado o auto de penhora - 15.03.2006 -, dispunha de todos os elementos necessários para dar cumprimento ao disposto no art. 224º n.º 1 alínea a) do CPPT, decidindo se o crédito em causa devia ser considerado um crédito que apenas se vence em Abril de 2010 e, além disso, era condicional nos termos informados pela ora recorrente ou se, pelo contrário, considerava que o crédito estava já vencido e era incondicional, caso em que a lei impunha que crédito fosse penhorado como crédito litigioso, nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 224º do CPPT.

10ª - Pois, caso a Administração Tributária entendesse que o crédito em causa não era um crédito vincendo e condicional, conforme informado pela ora recorrente, necessário era concluir que a ora recorrente havia negado quer a data de vencimento do crédito, quer o seu carácter incondicional, pelo que necessariamente se deveriam ter seguido os termos previstos no art. 224º n.ºs 1 alínea e) e 2 do CPPT.

11ª - E, como tal, não é admissível que o órgão de execução fiscal se demita das funções que competem precisamente ao órgão de execução fiscal, escusando-se a decidir se o crédito cuja penhora ordena é um crédito vincendo e condicional, ou litigioso, quando já tem à sua disposição todos os elementos que o habilitam a decidir, como sucedeu no caso sub iudicis.

12ª - Pelo que é necessário concluir que do auto de penhora lavrado nos presentes não constam elementos caracterizadores do (eventual) crédito penhorado considerados essenciais pelo próprio legislador, não sendo, em caso algum dispensada a sua menção, em clara violação do referido art. 224º n.º 1 alínea a) do CPPT.

13ª - O art. 224º n.º 1 alínea a) do CPPT não pode ser interpretado no sentido em que o fez o Tribunal a quo, de que o órgão de execução fiscal pode não fazer constar do auto de penhora todos os elementos a que se reporta esse normativo, mesmo quando tem conhecimento de todos os elementos que o habilitam a decidir, ao invés de penhorar o crédito relativamente ao qual há posições divergentes como um crédito litigioso, como impõe o art. 224º n.º 1 alínea e) e n.º 2 do CPPT.

14ª - A omissão dessas formalidades essenciais constitui nulidade, já que influi decisivamente no exame e decisão da causa, nos termos do disposto no art. 201º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi art. 2º do CPPT, pois, na medida em que não consta do auto de penhora a data de vencimento do mesmo e a indicação de que o valor em causa se destina a garantir a boa execução das obras só sendo devido pela ora recorrente se, findo o referido prazo legal de garantia das obras, estas não padecerem de qualquer defeito, daí resulta que a penhora através do referido auto de penhora foi feita como se o crédito fosse não litigioso, certo e incondicional e estivesse já vencido, relativamente ao qual seria portanto apenas necessário proceder ao imediato depósito do seu valor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, pelas razões doutamente expostas a fls. 122 e 123, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Entretanto, por decisão datada de 3/10/06, de fls. 135 vº, foram ordenadas, por este STA, a realização das diligências necessárias com vista a apurar se havia já sido decidida a reclamação de fls. 166 e segs. do processo apenso e, caso afirmativo, qual foi o sentido da decisão.

Do assim solicitado, foi junta aos autos a certidão de fls. 141 e segs..

Notificadas as partes da mesma, nada disseram (vide fls. 172).

Tendo sido aberta, novamente, vista ao Ministério Público, o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu novo parecer no sentido de ser concedido provimento parcial ao recurso, pelas razões ali doutamente expostas e que aqui se dão, também, por reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não obstante o carácter urgente do processo, foram colhidos vistos legais, pelo que cumpre decidir.

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

1- Em 04/03/2002 foi instaurado no Serviço de Finanças de Setúbal 1 o processo de execução fiscal n.º 2232-02/100139.6 e apensos em nome de Sadopinta — Pinturas na Construção Civil, Lda., por dívidas de IRC e IVA de vários anos no montante total de € 222.267,85 (cfr. fls. 3 e 129 do processo executivo em apenso).

2- Em 14/12/2005 foi apresentado pela executada requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Setúbal 1, no qual é oferecido para pagamento das dívidas existentes, o crédito existente na sociedade Pelicano — Investimentos Imobiliários, SA., no valor de € 149.906,09 (cfr. fls. 17 processo executivo em apenso).

3- Em 25/01/2006 deu entrada no Serviço de Finanças de Setúbal 1 a resposta da sociedade Pelicano Investimento Imobiliário, SA., com o seguinte teor “... reconhece um crédito no montante de € 149.906,09 correspondente a retenções efectuadas no âmbito das empreitadas nos empreendimentos “Colinas da Arrábida” e “Montijo Residence” para garantia da boa e atempada execução da obra, pelo que este montante apenas será devido no final do período legal de garantia, em Abril de 2010, caso a obra não venha a padecer de nenhum efeito” (cfr. fls. 80 do apenso).

4- Com data de 15/03/2006 foi lavrado no Serviço de Finanças de Setúbal 1 o auto de penhora do “Crédito na importância de € 149.906,09 de que é devedora a firma “Pelicano, Investimentos Imobiliárias, SA., pessoa colectiva n.º 502798491, constituído pelas facturas que acompanharam o ofº n.º 159 de 2006/01/05, deste S. Finanças, a vencer/vencidas em 2005 (...) A devedora reconhece a obrigação de pagamento (...) Mais ficou ciente que: 1- Dado tratar-se de crédito já vencido, deverá proceder ao depósito da quantia ora penhorada, no prazo de 30 dias, contados a partir de hoje, na Tesouraria da Fazenda Pública de Setúbal 1, à ordem do Chefe do Serviço de Finanças de Setúbal 1. 2-Dado tratar-se de crédito ainda não vencido, deverá aguardar o seu vencimento e, no prazo de 30 dias imediatos, depositar a quantia penhorada na Tesouraria da Fazenda Pública de Setúbal 1, à ordem do Chefe do Serviço de Finanças de Setúbal 1. Em qualquer dos casos – 1 ou 2 – não procedendo ao depósito no prazo referido, será a devedora executada pela importância penhorada, no próprio processo executivo inicialmente referido (...)” (como consta de fls. 129 do apenso).

5- Em 20/03/2006 foi notificada a Pelicano SA do teor do auto de penhora como consta dos documentos de fls. 131/132 do apenso.

6- Foi apresentado em 30/03/2006 pela Pelicano, SA., petição dirigida ao Chefe do Serviço de Finanças arguindo a nulidade do auto de penhora por violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 224º do CPPT (cfr. fls. 148/150 do apenso).

7- Em 06/04/2006 foi proferido despacho, exarado no requerimento referido no ponto anterior, como consta de fls. 154 do apenso.

8- Em 10/04/2006 foi emitido o ofício n.º 3735 para efeitos de notificação do despacho proferido em 06/04/2006 com o seguinte teor “Verifica-se após reanálise das garantias bancárias incluídas nos

autos, que visam a substituição dos montantes retidos para boa execução da obra, que as mesmas se encontram válidas, o que pressupõe uma dupla exigência de garantias, pelo que mantenho o despacho recorrido, bem como a exigência de depósito do crédito vencido que a executada detém sobre Pelicano Investimentos Imobiliários, SA” (cfr. fls. 164 do apenso).

9- Em 24/04/2006 foi apresentada a petição de reclamação dos presentes autos (cfr. fls. 2).

3 – Da análise dos autos resulta que, em 14/12/05 foi apresentado pela executada Sadopinta - Pinturas na Construção Civil, Lda, ao CRF de Setúbal um requerimento no qual oferecia para pagamento das dívidas existentes o crédito que detinha sobre a sociedade Pelicano – Investimentos Imobiliários, SA, no valor de € 149.906,09 (vide fls. 17 do processo administrativo apenso).

Em 25/1/06 e em resposta a notificação que lhe havia sido feita, a sociedade Pelicano – Investimentos Imobiliários, SA, enviou ao Serviço de Finanças de Setúbal a resposta com o seguinte teor: “... reconhece um crédito no montante de € 149.906,09 correspondente a retenções efectuadas no âmbito das empreitadas nos empreendimentos “Colinas da Arrábida” e “Montijo Residence” para garantia da boa e atempada execução da obra, pelo que este montante apenas será devido no final do período legal de garantia, em Abril de 2010, caso a obra não venha a padecer de nenhum defeito” (vide fls. 80 do processo executivo apenso).

Entretanto, em 15/3/06, foi lavrado por aqueles serviços o auto de penhora do referido crédito.

Inconformada, em 30/3/06, a Pelicano - Investimentos Imobiliários dirigiu ao Chefe dos Serviços de Finanças de Setúbal petição, na qual arguia a nulidade do referido auto de penhora, por violação do disposto no artº 224º, n.º 1, alínea a) do CPPT (vide fls. 154 a 156 do apenso).

Tal petição mereceu o despacho de indeferimento exarado na própria petição (vide fls. 154. do apenso).

Mais uma vez inconformada, a agora recorrente veio reclamar desse despacho para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, reclamação essa que foi julgada improcedente por decisão datada de 27/6/06 (vide fls. 74 a 79).

Desta decisão, veio agora interpor recurso para este Supremo Tribunal, invocando dois fundamentos, a saber: nulidade do auto de penhora, por não conter qualquer referência “ao facto de o valor correspondente ao crédito em causa só ser devido pela ora reclamante se até ao final do mês de Abril de 2010”, as obras em causa “não padecerem de qualquer defeito (pelo que é um crédito condicional e incerto), conforme alegado na arguição de nulidade apresentada pela ora reclamante em 30/6/06”, ou seja, por não se fazer qualquer referência sobre se o crédito, cuja penhora foi ordenada, é um crédito vincendo e condicional ou litigioso, uma vez que a administração tributária dispunha já de todos os elementos que a habilitavam a decidir sobre esta questão e falta de fundamentação do despacho reclamado.

O que, pois, pretende a recorrente é que o crédito seja considerado “condicional ou litigioso”, com as inerentes consequências.

Entretanto, em 4/4/06 e no âmbito da mesma execução, a recorrente veio também reclamar do despacho do Director de Finanças que lhe ordenou que procedesse ao depósito da quantia agora em causa, reclamação essa que foi julgada procedente por sentença de 14/7/06, que transitou já em julgado e em consequência da qual foi decidido que tal depósito era ilegal e anulado o despacho que o determinou (vide fls. 139 e segs.).

Na fundamentação desta decisão, escreve a Mmª Juiz que “nos presentes autos as questões a decidir, invocadas pela reclamante, prendem-se com as condições do crédito que foi penhorado, defendendo a reclamante que o crédito da executada serve de garantia da boa e atempada execução da obra até ao ano de 2010, como resulta do contrato de subempreitada celebrado entre a ora reclamante e a executada, considerando a reclamante que só nessa data tal quantia estará disponível, caso não seja accionada tal garantia por qualquer defeito da obra.

De acordo com o art. 858º e 859º do Código de Processo Civil se existirem divergência quanto às condições do crédito penhorado, o mesmo deve passar-se a considerar-se como litigioso e como tal será adjudicado ou transmitido.

Nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 224º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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. Salienta-se que de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, no caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a Fazenda Pública promover acção declaratória, suspendendo-se a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.

No caso em apreço a Fazenda Pública exigiu da ora reclamante o depósito do montante do crédito penhorado, como se fosse uma situação enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art. 224º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando na realidade, tratando-se de um crédito litigioso, deveria ao invés aplicar o disposto na alínea e) do n.º 1 e eventualmente no n.º 2 do mesmo artigo”.

Da transcrição desta parte da referida sentença, ressalta à evidência que a questão posta nestes autos - a da litigiosidade do crédito - foi já objecto de decisão que transitou em julgado.

Deste modo, tendo-se formado caso julgado sobre esta questão, é patente que a execução só pode prosseguir considerando o crédito como litigioso.

E estando, assim, dado como assente que o crédito é litigioso, à Fazenda Pública só resta uma das duas hipóteses previstas nos n.ºs 1, alínea e) ou 2 do art.º 224.º do CPPT, ou seja, proceder à venda do crédito por três quartas partes do seu valor ou promover a acção declaratória, suspendendo-se, entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.

Pelo que a penhora, no modo em que se mostra efectuada, não pode manter-se.

4 – Nestes termos e com a presente fundamentação, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o despacho recorrido, anulando-se a penhora efectuada.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Questão de facto. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Sumário:

*O Supremo Tribunal Administrativo não é competente, em razão da hierarquia, para a apreciação do recurso jurisdicional interposto per saltum de decisão de um tribunal administrativo e fiscal de 1.ª instância, no qual o recorrente invoca factos divergentes dos fixados pela sentença, retirando deles efeitos jurídicos favoráveis à sua pretensão.*

Processo n.º 889/06-30.

Recorrente: Goodyear Portuguesa, Sociedade Unipessoal, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **GOODYEAR PORTUGUESA – SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA.**, com sede no Prior Velho, Loures, recorre da sentença de 29 de Abril de 2005 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures que julgou improcedente a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1998.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

O fundamento para a prolação do acto tributário sindicado prende-se com o incumprimento, por parte da ora Recorrente e da Goodyear SA, do preceituado no n.º 8 do artigo 75.º do CIRC que faz depender a aplicação da taxa de retenção na fonte de 10% do requisito prévio da posse de declaração autenticada por parte das autoridades fiscais de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, *in casu*, a Goodyear SA;

B)

Como resulta da leitura da sentença ora recorrida, o Meritíssimo Tribunal *a quo* defende o entendimento em conforme a declaração prevista nos n.º 7 e 8 do artigo 75.º do CIRC reveste natureza constitutiva do direito à aplicação do benefício fiscal conferido pela Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990;

C)

Na óptica da Administração Tributária e do Meritíssimo Tribunal *a quo*, a declaração prevista no artigo 75.º do CIRC reveste natureza constitutiva do direito, pelo que a sua entrega fora de prazo preclui o acesso aos benefícios da Directiva;

D)

A questão decidenda que se coloca a este Venerando Tribunal é determinar se a legislação interna portuguesa, mormente os n.º 7 e 8 do artigo 75.º do CIRC (na redacção em vigor à data da ocorrência dos factos tributários) - ao fazer depender a aplicação da Directiva, da prévia apresentação do declaração emitida por parte das autoridades fiscais do outro Estado Membro, negando a aplicabilidade da Directiva em todos os casos em que a referida declaração for posterior ao pagamento dos rendimentos - se mostra conforme com o direito comunitário;

E)

O reconhecimento dos benefícios fiscais terá efeito meramente declarativo, retroagindo os seus efeitos à data do preenchimento dos pressupostos materiais de acesso aos benefícios fiscais;

F)

Parece claro, em termos teóricos, que a emissão de um certificado de residência fiscal apenas poderá revestir natureza meramente declarativa, retroagindo os seus efeitos para o passado, ou seja à data em que foi efectuado o pagamento dos rendimentos sujeitos a retenção, desde que este seja identificado no referido certificado e efectuado no ano nele referido;

G)

A apresentação tardia da prova da não residência não pode precluir de forma definitiva e irreparável o direito à aplicação das taxas da retenção previstas na Directiva, uma vez que o acto administrativo de passagem da certidão é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos da Directiva, posto que emitido através de um procedimento especial, como admite o art. 4.º, n.º 2, do EBF;

H)

O regime previsto no artigo 69º do CIRC decorre de um regime excepcional e de uma derrogação provisória concedida ao Estado Português, sendo certo que constitui Jurisprudência assente do TJCE que as medidas de natureza excepcional deverão ser interpretadas de forma restritiva (cfr. Acórdão *Denkavit*, de 17.10.96, Processo n.º C-283/94 e Processos apensos n.º C-291/94 e C-292/94);

I)

A Directiva cria ao Estado Português uma “obrigação de resultado”, que se traduz em este não poder exigir a retenção na fonte a maior percentagem de imposto do que os 10% referidos no artigo 5 n.º 4, sendo certo que a “obrigação de resultado” em causa não está subordinada a qualquer reserva ou condição e não carece, pela sua própria natureza, da adopção de quaisquer medidas destinadas a completá-la e a possibilitar a sua aplicação pelos tribunais portugueses;

J)

A Directiva não autoriza os Estados Membros a introduzirem outros requisitos para além dos casos especiais de normas anti-abuso;

K)

A interpretação que o Douto Tribunal recorrido faz das normas constantes do n.º 7 e 8 do artigo 75.º do CIRC, vai no sentido de considerar adequado e justificado que a aplicação dos benefícios previstos na Directiva dependam, integralmente, da entrega do impresso oficial autenticado pelo Estado da residência do titular dos rendimentos, mesmo que, materialmente, se mostrem preenchidos todos os requisitos previstos na referida Directiva;

L)

A legislação portuguesa, ao fazer depender a aplicação da Directiva de um requisito de natureza formal, sem qualquer possibilidade de prova posterior ou mesmo qualquer mecanismo de reembolso, verificados que estejam os demais pressupostos da Directiva, viola este diploma comunitário, quer na sua letra quer no seu espírito;

M)

A Recorrente e a Casa Mãe preenchem todos os requisitos materiais para a aplicação da Directiva, tendo sido efectuada a devida prova pela Recorrente em sede própria;

N)

A jurisprudência do TJCE foi-se igualmente consolidando no sentido de que, observadas determinadas condições, também a directiva comunitária poderá produzir efeitos imediatos - susceptíveis de tutela jurisdicional - na esfera jurídica dos particulares (cfr. Acórdão *Van Duyn*, de 04.12.1974, Processo n.º 41/74 e Acórdão *Ratti*, de 12.07.1979, Processo n.º 148/78);

O)

Na óptica do Tribunal *a quo*, os normativos ora controvertidos encontram-se legitimados pelo n.º 2 do artigo 1.º da Directiva;

P)

Entende a Recorrente que as normas do CIRC constituem uma restrição ilícita à aplicação da Directiva e, conseqüentemente, à própria liberdade de circulação de capitais e pagamentos prevista no artigo 56.º do TCE;

Q)

A distribuição de dividendos efectuada pela ora Recorrente à sua sociedade-mãe é passível de ser qualificada como movimento de capital na acepção da própria Directiva 88/361/CEE, de 24 de Junho de 1988;

R)

O TJCE tem entendido que será de aceitar a aplicabilidade de normas de direito interno que introduzam medidas restritivas à aplicação do direito comunitário (mormente sobre as quatro liberdades fundamentais) contendo que as mesmas sirvam um interesse público legítimo e sejam proporcionais ao objectivo prosseguido (a denominada “*rule of reason*”);



S)

Será necessário, em tal hipótese, que a referida norma seja adequada para garantir a realização do objectivo que prossegue e não ultrapassasse o que é necessário para atingir esse objectivo (ver designadamente acórdãos de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations e Singer*, C-250/95, Colect., p. 1-2471, n.º 26, e de 6 de Junho de 2000, *Verkooijen*, C-36198, Colect., p. 1- 4071, n.º 43);

T)

Ainda que os Estados Membros gozem de alguma discricionariedade no estabelecimento de normas internas anti-abuso, as mesmas deverão ser passíveis de passar o crivo jurisdicional da adequação e proporcionalidade;

U)

Podemos concluir pela análise das decisões anteriores do TJCE sobre a admissibilidade de aplicação de medidas restritivas à aplicação do Direito Comunitário, que a aplicação de uma norma nacional que tenha o intuito de prevenir a fraude fiscal e o abuso, nunca poderá ter um aplicação “cega”, tendo obrigatoriamente de considerar o caso concreto, pois apenas assim se verificará a sua adequação ao objectivo que pretende atingir (**vide** o Acórdão *Kefalas*, de 12 de Maio de 1998, processo C-367/96);

V)

O TJCE entende que, no âmbito da Directiva, a aplicação de cláusulas anti-abuso, por parte dos Estados Membros, que consubstanciem restrições à aplicação do direito comunitário substantivo, devem ser aceites apenas de uma forma restritiva;

W)

Na óptica da Recorrente, e atenta a Jurisprudência consolidada do TJCE, as normas do CIRC consubstanciam uma restrição ilegal à aplicação dos benefícios previstos na Directiva, constituindo um entrave ilegítimo à livre circulação de capitais prevista no artigo 56.º do TCE;

X)

Inexiste nos presentes autos, nem tal circunstância foi alguma vez invocada pelas autoridades fiscais portuguesas, qualquer indício de utilização abusiva ou fraudulenta por parte da Recorrente e da sua sociedade-mãe da Directiva;

Y)

Ao não permitir a prova posterior da qualidade de residente do beneficiário dos pagamentos, sempre se há-de admitir que o artigo 75º do CIRC é materialmente desconforme com a Directiva e com o Direito comunitário, violando de forma ostensiva a Directiva, o princípio da proporcionalidade e do primado do direito internacional face ao direito interno;

Z)

A norma prevista no antigo artigo 75º do CIRC estabelece um mecanismo “cego” e automático, insusceptível de introduzir no procedimento tributário qualquer critério de avaliação ou ponderação dos riscos de elisão fiscal que precisamente se pretende combater;

AA)

Ainda que existisse um mecanismo destinado a garantir o reembolso do imposto indevidamente suportado, sempre se dirá que a entidade beneficiária dos rendimentos ver-se-ia constringida a suportar a perda financeira decorrente da privação do imposto que lhe foi retido na fonte em Portugal, o que de par si também se afigura de duvidosa conformidade com a Directiva;

BB)

Tudo ponderado, sempre se há-de entender que, no caso *sub judice* o preceito do CIRC melhor identificado neste articulado n.º 7 e 8 do antigo artigo 75º -, viola a Directiva e a Constituição, constituindo ainda uma restrição ilegal ao artigo 56.º do TCE, uma vez que o legislador português condiciona em termos efectivos a isenção de retenção na fonte aplicável à distribuição de dividendos no espaço comunitário ao cumprimento de obrigações acessórias claramente desproporcionadas, com a sua função probatória e de prevenção da evasão fiscal, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos de declaração da desconformidade dos referidos preceitos legais com o Direito Comunitário e consequente anulação do acto tributário objecto dos presentes autos de Recurso.

Nestes termos, e nos melhores de Direito (...), deve o recurso interposto pela ora Recorrente ser julgado totalmente procedente, por provado, revogando-se a Doutra Sentença recorrida, bem como o acto tributário sindicado, melhor identificado nos presentes autos, referente a IRC do exercício de 1998.

Para o efeito, e tendo em conta que se trata de matéria atinente à validade de actos perante a legislação Comunitária e o Tratado da UE, requer-se, desde já, ao abrigo do artigo 234.º do TCE, o reenvio prejudicial dos presentes autos para o Tribunal da Justiça das Comunidades Europeias, tudo com as demais consequências legais».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que deve proceder-se ao reenvio prejudicial sugerido pela recorrente.

1.4. Já depois de colhidos os vistos dos Exmºs. Adjuntos, o relator do processo proferiu o despacho que se reproduz:

«Ao preparar o projecto de decisão para submeter a julgamento suscitam-se dúvidas sobre se será este Supremo Tribunal Administrativo o competente, em razão da hierarquia, para apreciar o presente recurso jurisdicional, pela razão que se passa a expor.

Alega a recorrente, na conclusão M) que retira das suas alegações, que ela mesma «(...) e a Casa Mãe preenchem todos os requisitos materiais para a aplicação da Directiva, tendo sido efectuada a devida prova pela Recorrente em sede própria».

Esta conclusão é extraída do artigo 68. das alegações, aonde se lê:

«(...) a Recorrente e a Casa Mãe preenchem todos os requisitos materiais para a aplicação da Directiva, uma vez que:

i) A Recorrente é residente em Portugal, aqui estando sujeita a IRC sem qualquer possibilidade de isenção;

ii) A Recorrente é detida em mais de 25% pela Casa Mãe, há mais de 2 anos no momento da colocação dos dividendos à disposição da Casa Mãe (25 de Agosto de 1999);

iii) A Casa Mãe é uma sociedade residente no Luxemburgo, aí estando sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas».

A afirmação da alínea i) corresponde ao ponto 1 da matéria de facto a que a sentença atendeu.

A da alínea ii) tem correspondência parcial no ponto 2 da mesma matéria de facto. Mas aí só se estabelece que «desde 19/12/1997 e durante todo o ano de 1998, o capital social da sociedade impugnante era detido na totalidade pela empresa “Goodyear, S.A.”, a qual tinha residência fiscal no Luxemburgo».

Não se afirma, nem pode inferir-se, que a detenção, pela sociedade sediada no Luxemburgo, do capital da recorrente, dure «há mais de 2 anos no momento da colocação dos dividendos à disposição da Casa Mãe». Momento esse que a recorrente alega corresponder a 25 de Agosto de 1999, data a que a sentença não alude, pois as que nela se fixaram respeitam à deliberação de pagamento de lucros – 21 de Setembro de 1998 – e ao próprio pagamento – 19 de Outubro de 1998 –, sendo que nenhum destes momentos coincide com o invocado pela recorrente (cfr. os pontos 3 e 4 da matéria de facto).

Temos, assim, que a recorrente se afasta do modo como a sentença recorrida julgou a matéria de facto, o que acontece quer ao invocar factos não atendidos na sentença, quer ao invocar factos não coincidentes com os que ela considerou.

Ainda que tais factos fossem indiferentes para a decisão a tomar por este Tribunal, estaríamos perante um recurso que não versa, exclusivamente, matéria de facto, e para ele seria o Tribunal incompetente, já que o que importa, para estabelecer a competência do Tribunal, não é o *quid decisum*, mas o *quid disputatum*, como é jurisprudência firme.

Mas nem sequer é o caso, pois das afirmações factuais que produz a recorrente quer retirar relevantes consequências de direito: porque «é residente em Portugal, aqui estando sujeita a IRC sem qualquer possibilidade de isenção», «é detida em mais de 25% pela Casa Mãe, há mais de 2 anos no momento da colocação dos dividendos à disposição da Casa Mãe (25 de Agosto de 1999)», e esta «é uma sociedade residente no Luxemburgo, aí estando sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», é que ambas «preenchem todos os requisitos materiais para a aplicação da Directiva». E é porque a Directiva deve ser aplicada e, no caso, foi desrespeitada, que a recorrente pede a anulação do acto de liquidação.

Ora, o Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer dos recursos directamente interpostos de sentenças de tribunais de 1ª instância quando o seu fundamento seja, exclusivamente, matéria de direito – artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

E, pelas razões expostas, o presente recurso funda-se, também, em matéria de facto.

A recorrente dirá, em dez dias, o que se lhe ofereça sobre a questão assim suscitada».

1.5. Reagiu a recorrente dizendo, em súmula:

«(...) entende a ora Recorrente que a excepção ora invocada por este Venerando Tribunal não se verifica porquanto os factos acima invocados foram dados por reproduzidos e assentes pelo Tribunal *a quo*.

Com efeito, na página 10º do Processo Administrativo e Tributário, percer anexo à informação sobre o indeferimento da reclamação graciosa, é afirmado e passamos a citar “*entre Setembro de 1996, data em que foi emitido o certificado de residência fiscal e a data de distribuição de dividendos que deu origem à liquidação ora impugnada, a Goodyear SA manteve a sua participação social da impugnante, tendo inclusivamente aumentado a mesma de 95% para 100% em 19.12.1997*”.

Parece, assim, inequívoco que se mostra provado nos presentes autos que a ora Recorrente era detida há mais de dois anos pela empresa Goodyear SA a qual tinha residência no Luxemburgo, pois, em sede da matéria de facto provada o Tribunal *a quo* **deu por integralmente reproduzido o conteúdo da informação supra transcrita.**

Com efeito, no ponto 16 da sentença, na parte respeitante à factualidade dada por assente pelo Tribunal *a quo*, é referido e passamos a transcrever “*Dá-se aqui por integralmente reproduzido o conteúdo do documento junto a fls. 29 do penso de reclamação*”.

Ora, o documento mencionado no ponto 16 da Sentença é a informação prestada pela Divisão de Justiça Contenciosa da Direcção de Finanças de Lisboa no âmbito dos autos de impugnação *supra* transcrita da qual se pode inferir a factualidade invocada pela Recorrente nas suas conclusões de recurso.

Face ao exposto, entende a ora Recorrente que o presente recurso apenas versa sobre a matéria de direito, estando, pois, preenchidos os requisitos para que seja admitido o presente recurso *par saltum* para este Venerando Tribunal.

Caso este Venerando Tribunal não adira à posição ora expressa pela Recorrente, requer-se, desde já, a remessa dos presentes autos para o Tribunal Central Administrativo Sul nos termos dos artigos 151º do CPTA e 111º do C.P.C., tudo com as demais consequências legais».

1.6. O processo vem à conferência depois de o Ministério Público ter renovado o seu parecer e após novos vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Os factos provados são os que seguem:

«1

No ano de 1998, a impugnante, “Goodyear Portuguesa - Sociedade Unipessoal, L.da.”, com o n.i.p.c. 500 129 320, era sujeito passivo de I.R.C. no regime geral de tributação, devido ao exercício da actividade de comércio por grosso de pneus e câmaras de ar, CAE 50300, estando colectado no 4º Serviço de Finanças de Loures (cfr. documentos juntos a fls. 88 a 96 dos presentes autos e a fls. 41 do apenso de reclamação);

2

Desde 19/12/1997 e durante todo o ano de 1998, o capital social da sociedade impugnante era detido na totalidade pela empresa “Goodyear, S.A.”, a qual tinha residência fiscal no Luxemburgo (cfr. documentos juntos a fls. 13 a 20 e 30 do apenso de reclamação);

3

Através de deliberação datada de 21/9/1998, a sociedade impugnante aprovou o pagamento de lucros no montante de € 929.172,65 à empresa “Goodyear, S.A.”, única detentora do seu capital social (cfr. documento junto a fls. 20 dos autos);

4

Em 19/10/1998, cumprindo a deliberação identificada no n.º. 3, a impugnante procedeu ao pagamento de dividendos à empresa “Goodyear, S.A.”, no montante de € 929.172,65, tendo retido na fonte I.R.C. na quantia de € 92.917,27, calculado à taxa de 10%, do qual fez entrega nos cofres do Estado em 20/10/1998, através da guia de pagamento modelo 42 (cfr. documentos juntos a fls. 19 dos presentes autos e 33 do apenso de reclamação);

5

Em 28/10/1998, a impugnante procedeu à entrega da declaração modelo 130 junto da A. Fiscal, na qual identifica a operação de pagamento de dividendos mencionada no n.º.4, tal como a retenção na fonte de imposto calculado à taxa de 10% (cfr. documento junto a fls. 18 dos autos);

6

Juntamente com o modelo 130 a que alude o n.º. 5, a impugnante não enviou à A. Fiscal o certificado de residência fiscal da entidade beneficiária dos rendimentos (cfr. termo de declarações de representante da impugnante junto a fls. 23 do apenso de reclamação);

7

Em 28/5/1999, a impugnante entregou junto dos serviços da A. Fiscal a sua declaração m/22, respeitante a I.R.C. do exercício de 1998, tendo apurado imposto a pagar no montante de € 183.204,79 (cfr. documentos juntos a fls. 88 a 96 dos presentes autos);

8

Em 26/11/2002, com base em análise interna à declaração modelo 130 identificada no n.º. 5, a A. Fiscal efectuou a liquidação de I.R.C. n.º. 6420003535, a qual deriva da aplicação indevida da taxa de 10% prevista no art.º. 69, n.º. 2, alínea c), do C.I.R.C., sem que fosse apresentado o certificado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos previsto no art.º. 75, n.ºs. 7 e 8, do mesmo diploma, assim sendo de aplicar a taxa de 25% a tal operação de pagamento de dividendos, pelo que são devidos € 139.375,89 de imposto, acrescidos de € 53.688,36 de juros compensatórios, a pagar pela sociedade impugnante até 8/1/2003 (cfr. documentos juntos a fls. 22 e 25 do apenso de reclamação; informação exarada a fls. 35 a 40 do apenso de reclamação);

9

Em 4/12/2002, a sociedade impugnante foi notificada da liquidação de I.R.C. identificada no n.º.8 (cfr. documento junto a fls. 24 do apenso de reclamação; informação exarada a fls. 31 do apenso de reclamação);

10

Em 27/12/2002, ao abrigo do regime previsto no dec. lei 248-A/2002, de 14/11, a impugnante efectuou o pagamento em singelo da liquidação identificada no n.º. 8 (cfr. documentos juntos a fls. 26 a 28 do apenso de reclamação; informação exarada a fls. 31 do apenso de reclamação);

11

Em 1/4/2003, o impugnante apresentou reclamação graciosa, dirigida ao Director Distrital de Finanças de Lisboa, na qual pede a anulação da liquidação identificada no n.º.8 (cfr. data aposta a fls. 2 do apenso de reclamação graciosa);

12

Em 10/2/2004, a reclamação referida no n.º.11 foi indeferida totalmente através de despacho, no qual se concorda com informação e pareceres prévios (cfr. documentos juntos a fls. 44 a 51 do apenso de reclamação graciosa);

13

Em 17/2/2004, a impugnante foi notificado do despacho de indeferimento identificado no n.º.12 (cfr. documentos juntos a fls. 52 e 53 do apenso de reclamação graciosa);

14

Em 2/3/2004, deu entrada neste Tribunal a impugnação apresentada por “Goodyear Portuguesa - Sociedade Unipessoal, L.da.”, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º.8 (cfr. carimbo de entrada apostado a fls.2 dos autos);

15

O certificado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos a que se refere o n.º. 6 e relativo à sociedade “Goodyear, S.A.”, foi emitido pelas autoridades fiscais luxemburguesas em 12/12/2002 (cfr. documento junto a fls. 30 do apenso de reclamação);

16

Dá-se aqui por integralmente reproduzido o conteúdo do documento junto a fls. 29 do apenso de reclamação».

3. Importa começar por verificar a competência deste Tribunal para apreciar o presente recurso jurisdicional, por ser questão que merece a prioridade que lhe conferem os artigos 16º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

A competência do Tribunal foi questionada pelo relator do processo nos termos do parecer que se transcreveu no antecedente ponto 1.4., ao qual reagiu a recorrente com a resposta, discordante, também no essencial transcrita no ponto 1.5..

Conforme se apontou no dito parecer do relator, a sentença recorrida fixou, em sede de matéria de facto, que «Desde 19/12/1997 e durante todo o ano de 1998, o capital social da sociedade impugnante era detido na totalidade pela empresa “Goodyear, S.A.”, a qual tinha residência fiscal no Luxemburgo». Estabeleceu, ainda, em 21 de Setembro de 1998 a impugnante deliberou «o pagamento de lucros no montante de € 929.172,65 à empresa “Goodyear, S.A.”, única detentora do seu capital social», pagamento esse que foi efectuado em 19 de Outubro de 1998.

A recorrente, por seu turno, afirma, na conclusão M), preenchida com a alegação correspondente, que ela «(...) e a Casa Mãe preenchem todos os requisitos materiais para a aplicação da Directiva, tendo sido efectuada a devida prova pela Recorrente em sede própria», uma vez que «a Recorrente é residente em Portugal, aqui estando sujeita a IRC sem qualquer possibilidade de isenção», «é detida em mais de 25% pela Casa Mãe, há mais de 2 anos no momento da colocação dos dividendos à disposição da Casa Mãe (25 de Agosto de 1999)», e a «Casa Mãe é uma sociedade residente no Luxemburgo, aí estando sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas».

E porque, preenchidos aqueles requisitos, se impõe a aplicação da Directiva 90/435/CEE, o acto de liquidação impugnado é ilegal e deve ser anulado, ilegal sendo, por isso que é de revogar, a sentença que tal ilegalidade não reconheceu. Estas as consequências que a recorrente pretende se retirem daqueles alegados factos.

Ora, como notou o relator do processo no seu falado parecer, a sentença não fixou, nem do que estabeleceu se pode inferir, que a agora recorrente seja detida pela «Casa Mãe», há mais de 2 anos, no momento em que os dividendos foram colocados à disposição desta última. Para a sentença, essa detenção iniciou-se em 19 de Dezembro de 1997 e durou todo o ano seguinte – o que está longe de perfazer dois anos.

Acresce que a recorrente alega que foi em 25 de Agosto de 1999 que os dividendos foram colocados à disposição da «Casa Mãe»; enquanto que a sentença estabeleceu como data da mesma ocorrência o dia 19 de Outubro de 1999. E a data em que isso aconteceu tem a relevância que já se viu, pois que os 2 anos de detenção do capital da recorrente se contam, para o passado, a partir daí.

Eis por que se não pode deixar de corroborar o entendimento do relator, quando escreveu que «a recorrente se afasta do modo como a sentença recorrida julgou a matéria de facto, o que aconteceu quer ao invocar factos não atendidos na sentença, quer ao invocar factos não coincidentes com os que ela considerou».

Por outro lado, a argumentação adversa da recorrente assenta no ponto 16 da matéria de facto julgada provada. Eis o teor deste ponto 16: «Dá-se aqui por integralmente reproduzido o conteúdo do documento junto a fls. 29 do apenso de reclamação».

Para a recorrente, isto significa que a sentença deu como provado todo o conteúdo daquele documento, do qual constará que a participação da «Casa Mãe» no capital da recorrente data de momento anterior a 19 de Dezembro de 1997.

Mas não é assim. Ao dar por reproduzido o conteúdo do documento, a sentença não julgou provado mais do que isto: esse documento fora elaborado com o conteúdo que revelam fls. 29 do processo administrativo apenso. Mas não fez seus os juízos de facto do autor do documento. Tanto assim que, sobre a controvertida detenção do capital da recorrente, o que fixou é que ela se iniciara em 19 de Dezembro de 1997. Este é que é o juízo sobre o facto feito pela sentença, revelador da convicção que se gerou no intelecto do juiz, a partir do exame crítico dos documentos de fls. 13 a 20 e 30 do referido processo apenso (vd. o ponto 2 da matéria de facto dada por assente). E tal juízo não é, na questão do início da participação da «Casa Mãe» no capital da recorrente, coincidente com o que consta do documento de fls. 29 do apenso de reclamação, nem com a afirmação da recorrente.

Daí que a recorrente, divergindo do julgamento que a sentença fez em sede factual, não coloque no recurso, exclusivamente, questões de direito.

O que faz com que este Supremo Tribunal Administrativo não seja o competente para dele conhecer.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para o recurso, declarando competente o Tribunal Central Administrativo Sul, para onde o processo será remetido, após o trânsito em julgado do presente acórdão, como antecipadamente pediu a recorrente.

Esta suportará as custas, fixando-se a taxa de justiça em € 130 (cento e trinta EUR) e a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Sentença. Nulidade por omissão de pronúncia.*

### Sumário:

- I — Constitui nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.*
- II — O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.*
- III — Ainda que o Mmo Juiz “a quo” entenda que a questão suscitada pela recorrente não pode ser conhecida no âmbito do recurso contencioso, há que emitir pronúncia sobre a mesma se se tratar de questão respeitante à legalidade da interposição do recurso contencioso.*

Processo n.º 1139/06-30.

Recorrente: Modis- Distribuição Centralizada, SA

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

**I** - Modis - Distribuição Centralizada, SA, com sede em Maia, veio deduzir impugnação judicial contra o indeferimento parcial do pedido de indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária, sendo esta no montante de € 131.051,87 prestada em 16/12/1998 para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1805-98/102840.2, a qual foi posteriormente convolada em recurso contencioso.

Por sentença de 25/5/06 o Mmo. Juiz do TAF do Porto negou provimento ao recurso.

Não se conformando com tal decisão dela vem agora recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.- A douta sentença não se pronunciou sobre o direito de indemnização pelos encargos vincendos (posteriores a 31.12.2002) até levantamento da garantia.

- 2.- E não se pronunciou sobre o pedido de juros.
- 3.- Pelo que, com o devido respeito, padece de nulidade por omissão de pronúncia (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC).
- Sem prejuízo,
- 4.- Importa distinguir a (i) verificação da caducidade da garantia do (ii) direito de indemnização daí decorrente.
- 5.- O artigo 11.º da Lei 15/2001, de 5/6, veio estabelecer um regime transitório para a aplicação do artigo 183.º-A do CPPT apenas quanto à verificação da caducidade da garantia:
- 6.- Os pressupostos temporais da caducidade da garantia contam-se a partir da entrada em vigor da lei nova.
- 7.- Mas não estabelece qualquer regime transitório quanto ao direito indemnizatório previsto no n.º 6 do artigo 183.º-A do CPPT.
- 8.- A obrigação de indemnização implica o dever de reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação (artigo 562.º do CC).
- 9.- E compreende o prejuízo causado (artigo 564.º, n.º 1 do CC).
- 10.- Não se verifica a aplicação retroactiva do artigo 183.º-A, n.º 6 do CPPT quando interpretado no sentido de que a indemnização abrange os encargos incorridos antes de 05.07.2001.
- 11.- Os factos constitutivos do direito de indemnização verificam-se todos na vigência do artigo 183.º-A, n.º 6 do CPPT.
- 12.- São eles o decurso do prazo de 1 ano, após 05.07.2001, sem decisão da reclamação, e consequente verificação e declaração da caducidade da garantia (vide d) e e) da matéria de facto).
- 13.- Assim, o direito de indemnização nasce depois da entrada em vigor do artigo 183.º-A, n.º 6 do CPPT.
- 14.- Restando apenas definir a amplitude do efeito destes factos verificados depois da entrada em vigor do artigo 183.º-A, n.º 6 do CPPT, ou seja, resta definir a amplitude do direito de indemnização.
- 15.- O artigo 183.º-A do CPPT aplicou-se, e aplica-se, a garantias prestadas antes da sua entrada em vigor, como sucede “in casu”.
- 16.- A garantia prestada antes de 05.07.2001 cabe na “amplitude do efeito” do artigo 183.º-A do CPPT.
- 17.- Pelo que, por maioria de razão, nele cabem todos os encargos incorridos com a garantia, desde a sua prestação, mesmo se anteriores a 05.07.2001.
- 18.- Na definição da “amplitude” da obrigação de indemnização, a lei nova estabelece um único limite – o limite quantitativo previsto no artigo 53.º, n.º 3 da LGT, ex vi do artigo 183.º-A, n.º 6 do CPPT.
- 19.- E o artigo 53.º, n.º 3 da LGT entrou em vigor em 01.01.1999 (artigo 6.º do DL n.º 398/98, de 17/12).
- 20.- Por conseguinte, salvo o devido respeito, parece-nos que a douda sentença interpretou e aplicou erradamente o disposto nos artigos 183.º-A, n.º 6 do CPPT, 11.º da Lei 15/2001, de 5/6, e 12.º do CC.
- Contra-alegando veio o Director de Finanças do Porto defender que a douda sentença recorrida não merece qualquer censura pelo que deve ser mantida nos seus precisos termos, com as legais consequências, por ter feito a mais correcta interpretação e aplicação do direito.
- Sustenta o Mmo. Juiz “a quo” não padecer a sentença recorrida da nulidade invocada.
- O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que se verifica a arguida nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia, devendo, por isso, proceder, nesta parte, o recurso.
- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.
- II – Mostram-se provados os seguintes factos:**
- a). Em 29/11/1998, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do ano de 1993, no montante de Esc. 7.888.428\$00.
- b). No processo de execução fiscal n.º 1805-98/102640.2 a correr termos pelo 1.º Serviço de Finanças da Maia, referente à dívida de IRC indicada na alínea anterior, em que era executada a ora recorrente, foi esta notificada para prestar garantia no valor de Esc. 26.273.540\$00.
- c). Em 16/12/1998, foi apresentada pela executada/recorrente a garantia bancária com o n.º 69027, emitida pelo Banco Espírito Santo.
- d). Por despacho de 14/3/2003, foi declarada a caducidade da referida garantia bancária e deferido parcialmente o pedido da executada quanto à indemnização pelos encargos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.
- e). Nesse despacho, cuja cópia consta de fls. 14/15 dos autos, foi decidido que: “(...) 11. *Conforme documentos apresentados pelo reclamante (fls. 9) os custos suportados com a emissão da referida garantia bancária ascendem até esta data a € 2.278,46.*
12. *Analizados os referidos documentos, verifica-se que parte deles têm data de emissão anterior à entrada em vigor da Lei 15/2001 (2001/07/05) pelo que só são considerados os que respeitam a período posterior àquela data, assim identificados:*
- (...)

13. O limite da indemnização estabelecido no n.º 3 do art.º 53.º da LGT é superior ao montante calculado pelo que o valor a considerar será de € 506,20.

14. Face ao exposto, existe fundamento para aplicação da caducidade da garantia prestada pelo reclamante em 16 de Dezembro de 1998, cessando todos os efeitos inerentes à mesma. (...)."

f). Através de ofício datado de 14/3/2003, a recorrente foi notificada desse despacho.

g). A impugnação judicial (posteriormente convolada em recurso contencioso) foi apresentada em 1/4/2003.

**III** – Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia.

Para tanto alega que a sentença se não pronunciou sobre o direito de indemnização pelos encargos vincendos com a prestação e manutenção da garantia, posteriores a 31/12/2002, até efectivo levantamento da garantia, bem como também se não pronunciou sobre o pedido de liquidação de juros a favor do contribuinte, questões não prejudicadas pela decisão dada quanto aos prejuízos incorridos antes de 5/7/2001.

Na verdade, constitui nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer, sendo certo que, por força do que dispõe o n.º 2 do artigo 660.º do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Ora, conforme consta da própria decisão recorrida, a ora recorrente na impugnação judicial que deduziu contra o indeferimento parcial do pedido de indemnização pelos prejuízos sofridos com a prestação e manutenção de garantia bancária, posteriormente convolada em recurso contencioso, de facto, conclui pedindo a anulação do despacho da DDF do Porto na parte em que este indeferiu o pedido indemnizatório, com as legais consequências, designadamente reconhecendo-se o seu direito a ser indemnizada no montante total de € 2.278,46, acrescido dos prejuízos vencidos e vincendos desde 31/12/2002 até efectivo pagamento da garantia, sem prejuízo dos correspondentes juros de mora.

E o Mmo. Juiz “a quo” na decisão sob recurso, depois de referir expressamente que “A única questão que importa decidir nos autos é a de saber se a recorrente deve ou não ser ressarcida pelos prejuízos havidos com a prestação e manutenção de garantia anteriores à entrada em vigor da Lei 15/2001, de 5/6 - em 5/7/2001”, termina dizendo que “Não merece, pois, qualquer censura a actuação da AT ao indemnizar a recorrente apenas pelos encargos referentes ao período posterior a 5/7/2001 ...”, pelo que conclui pela manutenção do despacho recorrido, negando provimento ao recurso.

É, assim, evidente que a sentença recorrida não se pronunciou sobre o direito da ora recorrente a ser indemnizada pelos encargos vincendos posteriores a 31/12/2002 até levantamento da garantia nem sobre o direito da mesma a receber os correspondentes juros de mora, pedidos esses claramente formulados na petição inicial, limitando-se apenas a apreciar a questão de saber se a recorrente tinha ou não o direito a ser ressarcida pelos prejuízos havidos com a prestação e manutenção da garantia anteriores à entrada em vigor da Lei 15/2001.

Como, de resto, o próprio Mmo. Juiz “a quo” reconhece no seu despacho de sustentação, aí afirmando ter procedido assim por se tratar de um recurso contencioso no qual o que estava apenas em causa era a legalidade do despacho recorrido, ao qual neste aspecto nenhum vício por omissão de pronúncia havia sido assacado.

Mas, como bem salienta o Exmo. PGA no seu parecer, não tem razão.

É que a recorrente neste processo vem reagir contra o despacho da DDF do Porto que se pronunciou sobre o montante da indemnização a pagar àquela pelos prejuízos por ela suportados pela prestação e manutenção de garantia bancária, e fá-lo pondo em causa o montante da indemnização nele fixado, quer em relação aos prejuízos havidos anteriores à entrada em vigor da Lei 15/2001, quer em relação aos prejuízos vencidos e vincendos desde 31/12/2002 até efectivo levantamento da garantia e correspondentes juros de mora.

Trata-se, pois, de uma questão que a sentença recorrida deveria ter apreciado face ao teor do despacho recorrido que incidiu sobre o valor da indemnização que a recorrente teria direito pelos prejuízos havidos com a prestação e manutenção da garantia.

Questão cujo conhecimento, por outro lado, também se não mostra prejudicado pela solução dada à questão que foi objecto de pronúncia expressa na sentença recorrida.

Daí que se verifique, pois, a arguida nulidade, que obsta a que se conheça das demais questões suscitadas no presente recurso.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, declarando nula a sentença recorrida por omissão de pronúncia, devendo os autos baixar à 1.ª Instância para que o tribunal recorrido supra a referida nulidade.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — António Calhau (relator) — Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Nulidade de acórdão. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Erro de julgamento.*

### Sumário:

- I — É nulo o acórdão quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.*
- II — Tal nulidade só ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada na decisão.*
- III — Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta, casos em que estaremos perante erro de julgamento e não perante oposição geradora de nulidade.*

Processo n.º 1193/05-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: Pão de Açúcar – Companhia Ibérica de Distribuição, SGPS, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Pão de Açúcar – Companhia Ibérica de Distribuição, SGPS, SA, com os demais sinais nos autos, notificada do acórdão deste Tribunal de 7/2/07, que julgou procedente o recurso interposto pelo SEAF do acórdão do TCAS, e com ele não se conformando, vem, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 668.º do CPC, arguir a sua nulidade, formulando as seguintes conclusões:

I. O Acórdão em apreço, para além de lavrar em manifesto erro de julgamento, enferma, também, de nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão, pois considerou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo, na fundamentação de Direito, que “*se o contribuinte foi ouvido em fase anterior do procedimento não tem, em regra, de voltar a sê-lo antes do acto de liquidação como também a lei impõe que ele seja ouvido em cada uma das diferentes fases procedimentais (...) desde que não surjam factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado ainda”* – negrito e sublinhados nossos.

II. Erro de julgamento porque, ao contrário do que ali se afirma, **o procedimento inspectivo e o Recurso Hierárquico constituem dois procedimentos tributários distintos**, já que enquanto o primeiro constitui uma sucessão de actos preparatórios da prática de um acto tributário (liquidação), o segundo constitui um procedimento autónomo (também designado como procedimento administrativo de “2.º grau”) – cfr. entre muitos outros o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2004 e proferido no âmbito do processo n.º 01877/03, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 14/10/2003 e proferido no âmbito do processo n.º 02861/99.

III. Sem prejuízo de tal vício, a verdade é que o Venerando Supremo Tribunal Administrativo decidiu, também, em desconformidade com a fundamentação por si invocada.

IV. No exercício do Direito de Audição ao projecto de conclusões do Relatório de Inspeção e relativamente às correcções sujeitas a Recurso Hierárquico, insurgiu-se a ora Arguente **única e simplesmente** contra o facto de a AT ter invocado, como pretensão fundamento para as correcções então propostas, a existência de “*relações especiais entre a PÃO DE AÇUCAR, SA e as sociedades não residentes AUCHAN, SA e a ALCAMPO, SA*” – cfr. artigos 90.º e segs. do Direito de Audição.

V. Ao contrário do que sucedeu no **Recurso Hierárquico** – que teve um objecto muito mais amplo que o Direito de Audição – e onde, a ora Arguente, se insurgiu contra a correcção efectuada pela Administração Fiscal com os seguintes fundamentos: (i) ausência de fundamentação (capítulos I e III do Recurso Hierárquico, em especial, os artigos 12.º e 118.º; (ii) violação de lei por desrespeito do n.º 6 do artigo 60.º da LGT e dos princípios da verdade material e boa fé (cfr. artigos 44.º e segs.); e (iii) violação de lei por ausência dos pressupostos do artigo 57.º do CIRC.

VI. Razão pela qual **é inequívoca a existência de factos novos no Recurso Hierárquico não apreciados no Direito de Audição.**

VII. Acresce que também a Administração Fiscal invocou factos novos em sede de Recurso Hierárquico tendo, em sede de despacho de indeferimento do referido Recurso, **alterado a fundamentação que constava do Relatório de Inspeção**, facto que, aliás, foi oportunamente denunciado na petição de Recurso Contencioso de Anulação – cfr. artigos 60.º e seguintes.

VIII. Assim, e atendendo à fundamentação avançada pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo que escudou a decisão “*sub judice*” no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, na redacção dada pelo artigo 13.º da Lei 16-A/2002, de 31/5, resulta manifesto que se impunha uma decisão em sentido exactamente oposto ao que consta do douto Acórdão “*sub judice*”, e que confirmasse o Acórdão do recorrido.



IX. O douto Acórdão ora em apreço deixa ainda por responder diversas questões:

(i) Não constituirá a invocação de nova factualidade e de nova fundamentação jurídica (nunca antes apreciada pela Administração Fiscal) um “facto novo” para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT?

(ii) O facto da AT fundamentar o despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico em argumentos diferentes dos explanados no Relatório de Inspecção não é, também, um facto novo?

(iii) Se assim não é, então o que é que, do ponto de vista do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, constitui um facto novo para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT?

X. Acresce que a única solução constitucionalmente admissível para os presentes autos passa por considerar que, no processo “*sub judice*”, estava a Administração Fiscal legalmente obrigada a conceder à ora Arguente o Direito de Audição Prévia antes do indeferimento do Recurso Hierárquico.

XI. Se assim não fosse, a alínea b) do n.º 1 e o n.º 3 do artigo 60.º da LGT seriam esvaziados de qualquer sentido útil, já que, para se furtar ao exercício do Direito de Audição por parte do contribuinte, bastaria à Administração Fiscal, em sede de Recurso Hierárquico ou Reclamação Graciosa, fundamentar um despacho de indeferimento com base nos mesmos fundamentos invocados em sede de Relatório de Inspecção e, como fez no caso “*sub judice*”, **ignorar eventuais novos argumentos invocados pelo contribuinte**.

XII. Porém, um tal procedimento revela-se absolutamente inaceitável por contrário ao princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhe disserem respeito, previsto no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e da “*ratio*” que lhe está subjacente e que consiste, precisamente, em “(...) *privilegiar um controle preventivo por parte do particular em relação à Administração*” – cfr. Giuseppe Cataldi, *Il procedimento amministrativo ne suoi attuali orientamenti giuridici e non giuridici*, pág. 270, *apud* José Manuel Santos Botelho, Américo J. Pires Esteves, José Cândido de Pinho, *Código do Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 1992, pág. 269.

XIII. “*Controle preventivo*” e contraditório que não existem no caso em apreço, frustrando-se, assim, a *ratio* subjacente ao n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

XIV. Acresce que o exercício do Direito de Audição ao despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico assumia importância decisiva nos presentes autos, uma vez que tal exercício era susceptível de influenciar a decisão proferida a final, permitindo à ora Arguente, pelo menos, demonstrar à Administração Fiscal que a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico enfermava de violação dos mais elementares direitos e garantias dos contribuintes, constitucionalmente assegurados.

XV. Vícios que, na ausência de Audição Prévia, foi a ora Arguente forçada a invocar em sede de Recurso Contencioso de Anulação, como sejam: (i) os vícios da notificação (artigos 23.º e segs. da petição do Recurso Contencioso de Anulação); (ii) da omissão do dever de pronúncia – artigos 80.º a 83.º; (iii) da violação do n.º 7 do artigo 60.º da LGT – artigos 214.º e segs.; e (iv) da falta de fundamentação do acto tributário “*sub judice*” – artigos 271.º a 301.º.

XVI. Face ao exposto e **considerando que o Acórdão em apreço se fundamenta, única e simplesmente, no n.º 3 do artigo 60.º da LGT**, é manifesto que, face à existência de factos novos, estava esse Tribunal obrigado a decidir pela improcedência do Recurso apresentado pela Fazenda Pública.

XVII. Não tendo assim entendido, forçoso é concluir que enferma o aresto “*sub judice*” de nulidade por contradição entre a fundamentação e a decisão, baseando-se, ainda, numa interpretação **do n.º 3 do artigo 60.º da LGT desconforme à Constituição**.

XVIII. Sem prescindir, sempre se dirá que ainda que assim se não entendesse – o que apenas por dever de patrocínio se concebe – ter-se-ia, de igual modo, de concluir que **o Acórdão em apreço é nulo por obscuridade e insuficiência da fundamentação**.

Pois,

XIX. Não explica o Venerando Tribunal, como devia, porque **é que considera não existirem factos novos susceptíveis de determinar a obrigatoriedade da Audição da ora Arguente antes do indeferimento do Recurso Hierárquico**.

XX. Ficando a ora Arguente sem saber qual é, no entendimento do Tribunal, o conteúdo do conceito de “*factos novos*” previsto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT e, por isso, e simultaneamente, impedida de compreender as razões subjacentes à decisão em apreço, avaliando, nomeadamente a compatibilização de tal entendimento com a Constituição e, até, com a restante Jurisprudência desse Venerando Supremo Tribunal Administrativo.

XXI. Sem prejuízo dos vícios atrás invocados, sempre se dirá que o Acórdão em crise fundamenta numa **interpretação inconstitucional do n.º 3 do artigo 60.º da LGT** – na redacção dada pelo artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio – **por violação do artigo 18.º, n.º 3 da Constituição e do n.º 3 do artigo 12.º da LGT (Lei de valor reforçado)**.

XXII. Não obstante fundamento o Venerando Supremo Tribunal Administrativo o Acórdão “*sub judice*” na circunstância de o legislador ter atribuído carácter interpretativo à Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio – preceito que alterou o n.º 3 do artigo 60.º – a verdade é que, no que se refere ao Direito de Audição previsto na **alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT**: “*direito de audição antes do inde-*

*ferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições” - **tal preceito não podia ter qualquer carácter interpretativo uma vez que não estavam reunidos os pressupostos de que depende a atribuição de carácter interpretativo a uma lei.***

XXIII. Como ensina Baptista Machado, para que determinada lei possa ser considerada como interpretativa é necessário o preenchimento de dois requisitos, a saber: “*que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta; e que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei*” – cfr. Baptista Machado, *Introdução ...*, *Ob. cit.*, pág. 246 e segs..

XXIV. Assim e para se concluir sobre o carácter inovatório, ou não, da lei, há que comparar a lei interpretativa com a lei interpretada: “*se coincide o âmbito lógico de uma e outra, a lei interpretativa teria carácter declaratório, sendo admissível a retroactividade. De contrário, haverá carácter inovatório, excluindo-se a retroactividade*” – cfr. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1983, pág. 246 e segs.. No mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 17/01/2007, proferido no âmbito do processo n.º 0725/06.

XXV. Analisando a alteração do n.º 3 do artigo 60.º da LGT levada a efeito pelo artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, verifica-se que, ao contrário do que pretende o legislador (cfr. n.º 2 do artigo 13.º da referida lei), não poderá, tal preceito, assumir qualquer carácter interpretativo no que se refere à alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, norma em causa nos presentes autos.

XXVI. Pois, basta uma análise da Doutrina e da Jurisprudência vigentes à data para se concluir que a referida norma **nunca suscitou qualquer dúvida interpretativa**, pelo contrário, as certezas dogmáticas sempre foram patentes – neste sentido, cfr. Diogo Leite de Campos, Jorge Lopes de Sousa e Benjamim Silva Rodrigues, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª edição, 2002, Vislis, pág. 255.

XXVII. Tal lei pretendeu solucionar uma questão específica, essa sim muito debatida no seio da Doutrina e da Jurisprudência que encontrava fundamento na **alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT** e que, no fundo, se resumia a saber se, tendo o contribuinte sido ouvido em sede de Direito de Audição ao Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção, deveria, ainda assim, ser-lhe dada, novamente, a possibilidade de exercer tal direito antes da liquidação.

XXVIII. **Só no que a esta matéria se refere**, a controvérsia doutrinária e jurisprudencial (de que, de resto é exemplo o Acórdão do STA, datado de 12/12/2006 e proferido no recurso n.º 917/06, invocado pelos Venerandos Conselheiros no Acórdão “*sub judice*”) era manifesta e abundante, carecendo da intervenção legislativa que se veio a verificar com a Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio.

XXIX. Acresce que o segundo dos requisitos acima referidos, e que vêm sendo exigidos para que se possa considerar estar-se perante uma lei interpretativa, também não se verifica no caso em apreço na medida em que não só o julgador ou intérprete não poderiam chegar ao sentido imposto pelo artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, já que, **estavam vinculados por força de interpretação literal a entendimento diverso**,

XXX. Como ainda **a lei interpretada e a alegada lei interpretativa obedeceram a lógicas diferentes e totalmente opostas**: enquanto a versão original do n.º 3 do artigo 60.º da LGT – vigente à data dos factos – obedeceu a um critério de defesa das garantias dos contribuintes (desiderato que, aliás, presidiu à elaboração de toda a Lei Geral Tributária), **a lei interpretada visou exactamente o oposto**, suprimindo direitos expressamente constituídos em nome de princípios de economia e de utilidade processual.

XXXI. O referido artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, integra-se num conjunto de “*falsas*” leis interpretativas que vem sendo denunciado, quer ao plano doutrinário, quer jurisprudencial, e que, por isso, não constituem mais do que situações de “*retroactividade encoberta*”, que “*por não corresponder a qualquer coisa que o contribuinte devesse ou pudesse contar, vem constituir pelo seu carácter imprevisível um comportamento lesivo da segurança jurídica*” – cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Lei Interpretativa e Retroactividade em Matéria Fiscal*, Fiscalidade, n.º 1, 2000, pág. 86.

XXXII. Tal é o que sucede com o artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, que, alterando o sentido do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, suprime **de forma absolutamente inesperada direitos e garantias até então concedidos de forma expressa pela Lei**.

XXXIII. Tratando-se o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT de uma norma de natureza garantística e de carácter procedimental, **jamais poderia assumir efeitos retroactivos como pretendia o legislador, sob pena de violação do disposto no n.º 3 do artigo 18.º da Constituição**, bem como do n.º 3 do artigo 12.º da LGT – cfr. José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 397.

XXXIV. Não podendo o artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, assumir efeitos retroactivos, **ter-se-á de aplicar a lei vigente à data dos factos e que determinava, de forma expressa, pacífica e incontestada**, a obrigatoriedade de Audiência Prévia do contribuinte antes do “*indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições*”.

XXXV. Não tendo assim entendido, incorreu o Acórdão “*sub judice*” em (i) inconstitucionalidade por interpretação do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, desconforme ao n.º 3 do artigo 18.º da CRP, e (ii) em ilegalidade por violação do disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT que assume a natureza de lei de valor reforçado.

O Exmo. PGA junto deste Tribunal emitiu o seguinte parecer: “*De útil, no requerimento de fls. 360 e segs., apenas releva, para conhecimento, a arguição de nulidade do acórdão por contradição entre os fundamentos e a decisão; na verdade, os alegados erros de julgamento (quer à luz da lei ordinária, quer da lei constitucional), bem como a alegação de obscuridade do acórdão não encontram, como se sabe, remédio no art.º 668.º do CPC, invocado.*”

*Analisado o acórdão, apura-se que não ocorre a alegada nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão, nos termos expostos pela Requerente, porque, na verdade, no aresto não se afirma, por um lado, que ocorreram ou foram invocados factos novos, depois da conclusão do relatório de inspecção e, por outro, decidiu-se como se ocorressem factos novos; pelo contrário, o acórdão é lógico: não havia lugar a nova audição do contribuinte porque não foram alegados nem ocorreram factos novos.*

*Termos em que sou de parecer que se indefira o requerido.”*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Vem a recorrida, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 668.º do CPC, arguir a nulidade do acórdão deste Tribunal, invocando a contradição entre os fundamentos e a decisão e a obscuridade e insuficiência da fundamentação.

A recorrida não se limita, porém, a arguir tal nulidade, alegando ainda erro de julgamento por inconstitucionalidade na interpretação do artigo 13.º da Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, em desconformidade com o n.º 3 do artigo 18.º da CRP, e por ilegalidade, por violação do n.º 3 do artigo 12.º da LGT.

Ora, o alegado erro de julgamento, quer por violação da lei ordinária quer por violação de norma da CRP, não constitui causa de nulidade da sentença, nos termos do artigo 668.º do CPC.

Por outro lado, também a obscuridade e/ou insuficiência da fundamentação não conduz à nulidade da sentença prevista no n.º 1 do citado artigo.

Com efeito, tem-se entendido, quer a doutrina quer a jurisprudência, que só há nulidade quando falte em absoluto a fundamentação mas não já quando esta seja deficiente; na verdade, qualquer das partes pode requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha (alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º CPC).

Resta-nos, assim, apreciar a alegada contradição entre os fundamentos e a decisão, essa sim constituindo nulidade, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º CPC.

Esta nulidade ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada naquela.

Como decorre do texto daquela norma, só releva, para este efeito, a contradição entre a decisão e os respectivos fundamentos e não eventuais contradições entre fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou contradição entre decisões, fundamentadas ou não, por outro (v. Ac. deste Tribunal de 6/2/07, no recurso n.º 322/06).

Também esta oposição se não confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta: quando, embora mal, o juiz entende que dos factos apurados resulta determinada consequência jurídica e este seu entendimento é expresso na fundamentação, ou dela decorre, encontramos-nos perante o erro de julgamento e não perante oposição geradora de nulidade; mas já quando o raciocínio expresso na fundamentação aponta para determinada consequência jurídica e na conclusão é tirada outra consequência, ainda que esta seja a juridicamente correcta, a nulidade verifica-se (v. Lebre de Freitas, in CPC Anotado, vol. 2.º, pág. 670).

Na tese da recorrida, tal nulidade existe porquanto, sendo inequívoca a existência de factos novos no recurso hierárquico não apreciados no direito de audição ao projecto de conclusões do relatório de inspecção, impunha-se uma decisão em sentido oposto ao que consta do acórdão.

Ora, analisado o acórdão, neste não se afirma a existência de factos novos para depois se concluir como se estes não existissem; pelo contrário, parte-se do pressuposto de que aqueles não existem para depois se concluir pela desnecessidade de nova audição do contribuinte, face à não ocorrência de novos factos que motivem esta.

Não há aqui, pois, qualquer contradição lógica.

Daí que não se verifique a invocada nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão.

**III** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a requerida arguição de nulidade.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 15 UCs.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

**Acórdão de 9 de Maio de 2007.****Assunto:**

*IVA. Impugnação judicial. Prescrição. Taxa reduzida. Combustíveis reciclados.*

**Sumário:**

- I — Não obstante não constituir um vício do acto de liquidação que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial, é de conhecer da prescrição no processo de impugnação judicial do acto de liquidação com vista não à sua procedência e consequente anulação da liquidação mas à eventual declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.*
- II — No âmbito do CPT, o prazo de prescrição das obrigações tributárias era de 10 anos, a contar do início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto, passando esse prazo, com a entrada em vigor da LGT, a ser de 8 anos.*
- III — 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 só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para se completar.*
- IV — O produto comercializado como “combustível reciclado”, por ser proveniente de resíduos de petróleo e nafta existentes nos porões dos navios petroleiros, e ser utilizado, sem qualquer aditivo, em funções idênticas às de outros combustíveis, deve considerar-se enquadrado na Lista II anexa ao CIVA para efeitos da taxa de IVA aplicável.*

Processo n.º 1203/06-30.

Recorrente: Carmona – Sociedade de Limpeza e Tratamento de Combustíveis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Carmona – Sociedade de Limpeza e Tratamento de Combustíveis, Lda., com os sinais dos autos, inconformada com o acórdão do TCA Sul de 11/7/06 que lhe negou provimento ao recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA dos anos de 1990, 1991 e 1992, dele vem agora recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) – Atenta a data a que as obrigações tributárias respeitam, e não sendo de imputar ao Recorrente a paragem do processo, verifica-se a extinção por prescrição;

b) – Mesmo que a prescrição não se verificasse em relação a todas as obrigações tributárias – o que se admite sem conceder – sempre seria de considerar que a taxa de 8% é a correcta pois, não existindo qualquer consagração legal ou técnica para o produto, o que releva é a sua natureza e características intrínsecas, para além de resultar de uma prática generalizada e assente na orientação e entendimento dos próprios Serviços de Finanças da sua área;

c) – Ao decidir como decidiu o douto acórdão sob crítica violou, por erro de aplicação e interpretação, o n.º 1 do art.º 18.º do CIVA e os princípios da cooperação e boa fé impostos pelo art.º 59.º da LGT.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

a) O TCAS apreciou um recurso interposto pela empresa impugnante da sentença que considerara legal a aplicação da taxa normal de IVA aos anos de 1990, 1991 e 1992 e em que a recorrente invocava a sua sujeição a uma taxa reduzida;

b) O TCAS negou provimento ao recurso confirmando a sentença da 1.ª instância no sentido de aplicação da taxa normal de IVA;

c) Ainda que se admita que o TCAS poderia – e a FP subscreve a tese contrária – ter apreciado, em sede de impugnação, a questão da prescrição das obrigações tributárias (se a situação de facto lhe fizesse surgir a questão da inutilidade da lide) não parece de todo curial entender que estivesse obrigado a fazê-lo neste caso;

d) Não tendo a recorrente no presente recurso atacado o conteúdo da decisão do TCAS (confirmação da legalidade de aplicação da taxa normal de IVA), não tem legitimidade para vir atacar a não decisão do TCAS sobre matéria de prescrição.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve confirmar-se o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

**II** – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1 – Foi liquidado, à ora impugnante, o IVA de esc. 3.547.914\$00, 8.747.601\$00 e 2.628.467\$00 relativo aos anos de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, e os respectivos juros compensatórios num total de IVA e juros de esc. 23.806.730\$00.

2 – O imposto e os juros compensatórios foram debitados para cobrança virtual ao Tesoureiro em 22.5.95 e a p.i. da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças em 22.5.95.

3 – A liquidação supra teve por fundamento a liquidação de IVA à taxa reduzida de 8% até 24.3.92 e de 5% a partir desta data nas transmissões de óleos queimados e outros resíduos de combustíveis, dedução indevida de IVA suportado na aquisição de gasóleo destinado a revenda e IVA indevidamente deduzido reportado a facturas que titulam negócios simulados.

4 – A ora impugnante tem por actividade principal a “limpeza e tratamento de combustível” e como actividade acessória a “revenda de combustíveis”.

5 – Encontrava-se inscrita em sede de IVA no regime normal de periodicidade mensal.

6 – Os óleos queimados e outros resíduos de combustível vendidos pela ora impugnante eram provenientes de resíduos de petróleo e nafta existentes nos porões dos navios petroleiros que após limpeza das impurezas e retirada da água que os mesmos contivessem, efectuada por filtragem e aquecimento, sendo tal combustível comercializado e substituindo nas suas aplicações o gás e o gasóleo e era utilizado nos fornos da indústria de panificação, na indústria cerâmica igualmente para aquecimento dos fornos e também nas centrais de asfalto.

7 – A ora impugnante iniciou a sua actividade em 1986, continuando a exercer a mesma que até então vinha sendo desenvolvida pelo seu sócio e gerente Francisco Amaro Carmona Lobita.

8 – Quando aquele sócio gerente exercia a mesma actividade em nome individual foi objecto de uma fiscalização no âmbito da Direcção Distrital de Finanças de Setúbal, tendo na altura sido entendido que na venda de tal “combustível reciclado” o IVA devido era à taxa reduzida de 8%.

9 – A ora impugnante, através da 4.ª testemunha, a qual assumiu a feitura da contabilidade em 1990, por lhe terem surgido dúvidas na taxa a aplicar, procurou esclarecimentos verbais junto das repartições de finanças do Seixal, de Setúbal e em Lisboa, junto do IVA, onde informaram que a taxa correcta era a de 8%.

10 – Industriais do mesmo ramo de actividade que igualmente vendiam o referido “combustível reciclado” igualmente aplicaram nessas operações a taxa de IVA de 8%.

11 – O IVA liquidado adicionalmente nos exercícios em causa com o fundamento apenas na correcção da taxa certa importa em esc. 3.547.914\$00 em 1990, 7.047.601\$00 em 1991 e 1.968.892\$00 em 1992.

**III** – Vem suscitada, desde logo, pela recorrente a questão da prescrição das obrigações tributárias impugnadas.

Não há dúvida que não obstante a prescrição não constituir um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, mesmo oficiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória: é que, se a dívida decorrente do acto de liquidação estiver prescrita, nem o credor a pode exigir, nem o devedor pode ser constrangido a pagá-la, o que vale por dizer que não é útil, para este último, a anulação do acto de liquidação, pois esse acto, mesmo subsistindo, é inconsequente (v., entre outros, os acórdãos desta Secção de 9/2/05, 12/12/06 e 7/2/07, nos recursos n.ºs 939/04, 520/06 e 980/06, respectivamente).

No caso em apreço, estão em causa dívidas de IVA dos anos de 1990, 1991 e 1992.

No âmbito do CPT, em vigor à altura, o prazo de prescrição era de 10 anos, a contar do início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário gerador da dívida, salvo regime especial (art.º 34.º).

Com a entrada em vigor da LGT, esse prazo passou a ser de 8 anos (art.º 48.º).

Nos termos do art.º 297.º do CC, 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 se completar.

Assim, aplicando o regime do CPT, a prescrição das dívidas de 1990 e 1991 já se verificou.

Com efeito, tal prazo há-de começar a contar-se, pois, em 1 de Janeiro de 1991, em relação ao IVA de 1990, em 1 de Janeiro de 1992, para o IVA de 1991, e em 1 de Janeiro de 1993 quanto ao IVA de 1992.

Por força do n.º 3 do citado art.º 34.º do CPT, o decurso do prazo da prescrição pode, no entanto, ser interrompido pela reclamação, pelo recurso hierárquico, pela impugnação e pela instauração da

execução, cessando, porém, a interrupção da prescrição, 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.

No caso *sub judice* a ora recorrente veio impugnar as liquidações do referido imposto, tendo a impugnação judicial sido apresentada em 22 de Maio de 1995 (v. fls. 2 dos autos).

Este processo esteve parado de 8/6/99 a 6/7/06 (v. fls. 137 verso dos autos), ou seja, por mais de um ano.

Sendo certo que essa paragem não é imputável à impugnante, ora recorrente.

Nestes termos, em relação à dívida de 1990, somando o tempo decorrido de 1 de Janeiro de 1991 até 22 de Maio de 1995 com o que já decorreu após 8 de Junho de 2000, constata-se que a prescrição desta dívida já ocorreu em Janeiro de 2006.

Do mesmo modo, quanto à dívida de 1991, somado o tempo decorrido de 1 de Janeiro de 1992 até 22 de Maio de 1995 com o decorrido após 8 de Junho de 2000, verifica-se que a prescrição desta dívida também já ocorreu em Janeiro de 2007.

Relativamente à dívida de 1992, somando o tempo decorrido de 1 de Janeiro de 1993 até 22 de Maio de 1995 com o decorrido após 8 de Junho de 2000, é evidente que não se completaram ainda até à data os dez anos previstos no CPT.

O efeito da verificação da prescrição, em sede de impugnação judicial do acto de liquidação, é a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do art.º 287.º do CPC.

A decisão recorrida não pode, por isso, por essa razão manter-se quanto às dívidas de 1990 e 1991.

Mas já relativamente ao IVA de 1992, por não se verificar a prescrição desta dívida, importa, então, que os autos prossigam com vista à apreciação da questão que levou à liquidação adicional de imposto e que tem a ver com a taxa aplicável relativamente ao produto comercializado pela recorrente.

Defende esta que a tal produto, atenta a sua natureza e características intrínsecas, devia ser aplicada a taxa de 8 % e não a taxa normal como pretende a AF e a decisão recorrida confirmou.

De acordo com a matéria de facto assente, constata-se que o produto em causa, designado por “combustível reciclado”, é proveniente de resíduos de petróleo e nafta existentes nos porões dos navios petroleiros que após limpeza das impurezas e retirada da água que os mesmos contivessem, efectuada por filtragem e aquecimento, sendo utilizado nos fornos das indústrias de panificação e de cerâmica para aquecimento e ainda nas centrais de asfalto.

Os bens e serviços sujeitos a IVA à taxa de 8 % são os constantes da lista II anexa ao CIVA, na qual se integram, no seu ponto 2.6, entre outros produtos, “gasolina, gasóleo, petróleo e respectivas misturas; jet-fuel, petróleo iluminante e carburante e resíduos da refinação do petróleo, de alta viscosidade”.

Ora, não há dúvida que o produto comercializado pela ora recorrente, sendo composto por alguns dos produtos enumerados nessa lista, aos quais lhes são apenas retiradas as impurezas e a água que contém, e tendo a mesma utilização que alguns desses produtos (o aquecimento), não pode deixar de ser tributada à taxa a que são tributados todos os produtos aí referidos.

Aliás, não faz sentido que misturas desses combustíveis, sem nenhuma utilização anterior, fossem tributados à taxa de 8 % e caso sejam utilizados uma 2.ª vez já estejam sujeitos à taxa normal de IVA.

É certo que o legislador não fala expressamente em “combustíveis reciclados” mas não deixa de referir a mistura de diferentes combustíveis e os resíduos da refinação do petróleo.

Por ser o combustível em causa proveniente dos resíduos de petróleo e nafta existentes no porões dos navios petroleiros, a que não acresce qualquer outra composição, e atenta a utilização que dele é feito, tem de se entender que o mesmo se integra, pois, na lista II anexa ao CIVA para efeitos de aplicação da taxa de 8 %, em vigor à data dos factos aqui em apreço.

Razão por que, também quanto à liquidação do IVA do ano de 1992, a decisão recorrida se não possa manter, ainda que por distinta fundamentação.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, e julgar procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação do IVA do ano de 1992, com a consequente anulação desta, e extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, quanto ao IVA de 1990 e 1991.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 9 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Taxa de ocupação do subsolo. Taxa municipal. Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Domínio público. Isenção. Princípio da igualdade.*

### Sumário:

- I — A sentença é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos artºs 125º do CPPT e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC, quando o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar, face ao preceituado no artº 660º, n.º 2 do CPC.*
- II — Não se verifica tal omissão se, a propósito da gratuitidade da utilização do subsolo, pertencente ao domínio público municipal, o Tribunal recorrido concluiu que a impugnante não estava isenta do pagamento de “taxa”.*
- III — A taxa de ocupação do subsolo é um tributo que está conexionado com a utilização de terrenos do domínio público municipal. Sendo assim, não está a impugnante isenta do pagamento da referida taxa, com fundamento nos artºs 13º, n.º 3, alínea b) e 15º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/89 de 25/10, 3º, n.º 1, alínea f) do Decreto-Lei n.º 445/91 de 20/11 (na redacção dada pela Lei n.º 29/92 de 5/9), 3º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 232/90 de 16/7 e no Decreto-Lei n.º 33/91 de 16/1, já que o que se confere nestes diplomas legais é tão só a isenção do pagamento de taxas relacionadas com a concessão de licenças de obras, ou seja, previnem uma realidade jurídica distinta.*
- IV — A gratuitidade da ocupação do subsolo também não resulta do disposto no artº 15º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/89 de 25/10 e na Base XVII do Decreto-Lei n.º 33/91 de 16/1, na medida em que não se vislumbra aqui qualquer norma, ainda que de âmbito geral, que confira a isenção do pagamento da taxa respectiva.*
- V — Por outro lado, essas normas não podem deixar de ser interpretadas se não no sentido de que os poderes que são conferidos à impugnante só podem ser aqueles poderes que estão limitados à esfera jurídica do concedente, que não violem direitos estabelecidos de terceiros.*
- VI — Outra interpretação dessas mesmas normas colidiria com o princípio geral da onerosidade da ocupação do domínio público municipal consagrado no artº 19º, alínea c) da Lei das Finanças Locais e com o princípio constitucional da autonomia patrimonial e financeira das autarquias locais.*
- VII — Não se pode concluir pela violação do princípio da igualdade se não forem alegados factos concretos que permitam determinar se, as empresas concessionários de outros serviços públicos, se encontram em circunstâncias idênticas à da impugnante, uma vez que, este princípio, pressupõe situações objectivamente idênticas.*

Processo n.º 1223/06-30.

Recorrente: SETGÁS - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA.

Recorrido: Câmara Municipal do Barreiro.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Setgas - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA -, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação da taxa pela utilização do subsolo e licenças efectuado pela Câmara Municipal do Barreiro, respeitante ao ano de 2000, no valor total € 26.883.430, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Entende a Recorrente que o Tribunal *a quo*, ao decidir nos termos em que decidiu não fez a melhor interpretação e aplicação do Direito na situação *sub judice*, além de que não se pronunciou sobre todas as questões sobre as quais se devia ter pronunciado;

B) A sentença recorrida não se pronunciou quanto à questão invocada pela Recorrente em sede de impugnação relativa à utilização gratuita do domínio público;

C) Assim sendo, a sentença recorrida enferma de nulidade, por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea d) do CPC;

D) Como resulta da matéria de facto provada, a Recorrente é uma concessionária, em regime de direito público, da exploração da rede de Distribuição de Gás Natural da Área Regional Sul, nos

termos do contrato celebrado entre o Estado Português no âmbito das Bases de Exploração, em regime de serviço público, das redes de distribuição regional de gás natural, aprovadas pelo D.L. n.º 33/91, de 16 de Janeiro;

E) É, pois, tendo em conta a natureza jurídica de sociedade concessionária de um serviço público que a Recorrente reveste, que as normas legais e contratuais que lhe são aplicáveis devem ser lidas e interpretadas, não podendo pretender-se que à Recorrente sejam aplicadas as mesmas regras e princípios que são aplicáveis às sociedades de direito privado e que prosseguem interesses próprios;

F) No âmbito das obrigações emergentes do contrato de concessão, cabe à Recorrente, enquanto concessionária de um serviço público, a “*construção das infra-estruturas necessárias à exploração*” (vide o n.º 4 da Base I, Anexo I ao D.L. n.º 33/91, de 16 de Janeiro);

G) Resulta da legislação aplicável e do contrato de concessão, que as sociedades concessionárias deste serviço público estão dispensadas de requerer e obter a licença prévia junto das autarquias locais competentes, para a realização das obras necessárias à implementação do projecto aprovado;

H) Porém, a sentença ora recorrida diz que “... estamos perante a cobrança de uma taxa pela ocupação do domínio público, realidade distinta da taxa pela concessão de licenças de obras”.

I) Mas, salvo melhor entendimento, tal não merece acolhimento, porquanto a situação tem que ser vista de forma mais articulada e enquadrada, pois não faz qualquer sentido que a Administração Pública transfira para o particular a prossecução de parte do interesse público que incumbe àquela assegurar, para, *a posteriori*, vir onerar esse mesmo particular com o pagamento de tributos pela ocupação imprescindível do subsolo para poder desenvolver os fins públicos que lhe foram transferidos, o que consubstancia uma verdadeira situação de abuso de direito por parte da Administração Pública;

J) Pelo que se entende que a sentença recorrida deverá ser revogada por outra que reconheça a isenção legalmente atribuída à Recorrente enquanto concessionária de um serviço público do pagamento de taxas seja a que título for;

Por outro lado,

L) Sem prejuízo da nulidade acima invocada, deve ainda ter-se em conta que, nunca esquecendo a natureza jurídica da Recorrente de concessionária de um serviço público, entende a mesma que lhe foi conferido o direito de uso gratuito do domínio público, seja ele estadual ou municipal;

M) Esse direito decorre do disposto na alínea c), do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro e é reafirmado no Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, na Base XVII;

N) Tal direito existe por força da lei e integra a esfera dos direitos da concessionária ora Recorrente, não tendo o legislador condicionado o exercício do mesmo a qualquer ónus ou encargos, contrariamente ao que sucede, por exemplo, no exercício do direito de constituir servidões e de expropriar bens do domínio privado;

O) Aliás, isto é perfeitamente compreensível se tivermos em atenção que várias empresas concessionárias de serviço público, como é o caso da CP, PORTUGAL TELECOM e a EDP, que também utilizam bens dominiais para implantação de infra-estruturas, não pagando por isso qualquer taxa ou renda.

P) Contudo, também aqui a sentença recorrida entendeu que “... não foram alegados factos concretos que permitam determinar se as empresas concessionárias invocadas pela impugnante, se encontram em circunstâncias idênticas à da impugnante para se poder aferir da eventual violação do princípio da igualdade, uma vez que tal princípio pressupõe situações objectivamente idênticas.”

Q) Mas não lhe assiste razão, porquanto, por um lado, a isenção concedida a tais empresas concessionárias decorre da lei e o Tribunal pode conhecer officiosamente dessa isenção (cf. o artigo 664º do CPC), não devendo abster-se de conhecer tal questão nos moldes em que o fez;

R) E por outro lado, há violação do princípio da igualdade, porquanto o que justifica a isenção de pagamento de taxas no caso das mencionadas empresas, também o justificará no caso das concessionárias de Distribuição de Gás Natural, porque não há dúvida que se trata de situações objectivamente idênticas;

S) As liquidações levadas a efeito pela Câmara Municipal do Barreiro são, pois, ilegais por violação do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 13º e da alínea c) do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, na alínea f) do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 445/91, de 20 de Novembro (na redacção dada pela Lei n.º 29/92, de 5 de Setembro), no n.º 4 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 232/90, de 16 de Julho e no Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, devendo a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra de sentido contrário.

A Recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 501 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que:

1- A sentença não padece da nulidade por omissão de pronúncia que a recorrente lhe imputa nas suas alegações.

2- O tribunal *a quo* respeitou integralmente o preceito contido no artº 660º, n.º 2 do CPC, i.e., o juiz conheceu (...) exceptuadas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada às outras. (...).

3- Como a própria recorrente reconhece, o Tribunal *a quo* conheceu as questões relativas à isenção invocada.



4- Ora, se o Tribunal *a quo* entendeu que “não colhe o fundamento invocado pela impugnante de estar isenta da taxa ora em causa, na medida em que estamos perante a cobrança de uma taxa pela ocupação do domínio público, realidade distinta da taxa pela concessão de licenças de obras” (sublinhado nosso), obviamente, que a eventual gratuitidade do uso daquele domínio público é questão, cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao problema da isenção.

5- Se o Tribunal *a quo* decidiu que a norma constante do Regulamento Municipal de Taxas é aplicável à recorrente, o mesmo é dizer que entendeu que o uso que esta faz do domínio público não é gratuito.

6- Por último, acrescente-se que, s.m.o., a questão suscitada pela recorrente é uma falsa questão, porque o uso do domínio público só seria gratuito, nomeadamente para a recorrente, se alguma norma a isentasse da compensação devida por esse uso ou houvesse diploma legal específico, que a recorrente não invoca, que previsse essa mesma gratuitidade.

7- Ora, é justamente, dessa isenção que a recorrente não beneficia, como, aliás doutamente se reafirma na sentença recorrida.

8- A não se entender assim, o que só por mera cautela de patrocínio se admite, o Tribunal *a quo*, está em tempo para conhecer a questão e decidir em conformidade, reparando o agravo nos termos do disposto no artº 744º do CPC, *ex vi* do disposto no artº 281º do CPPT.

9- Para além da supra referenciada falsa questão, a recorrente persiste num argumento que, salvo o devido respeito, não colhe nem nunca poderia colhar.

10- Qual seja o que extrai do artº 13º do D.L. 374/89 de 25 de Outubro segundo o qual, enquanto concessionária, goza das licenças necessárias para a execução das obras integrantes do projecto.

11- À recorrente não estão a ser exigidas quaisquer taxas pelo licenciamento do projecto.

12- O fundamento do tributo é outro, completamente diverso, e radica na ocupação do domínio público municipal.

13- De que, aliás, o Governo não poderia dispor, como não dispôs, a qualquer título, sob pena de violação dos poderes e atribuições constitucionalmente cometidos às autarquias.

14- A recorrente quer extrair da norma que a dispensa do licenciamento das obras compreendidas no projecto, a isenção da taxa de ocupação do solo ou subsolo municipal.

15- Labora em erro porque confunde realidades jurídicas que não são assimiláveis ou sobreponíveis. As realidades em causa têm autonomia legal, regulamentar e conceptual.

16- Teria razão se a liquidação respeitasse a taxas de licenciamento das obras.

17- Mas não lhe assiste razão porque o fundamento da taxa não respeita a essa realidade.

18- A contrapartida das taxas liquidadas é a utilização do domínio público municipal.

19- E não se diga que falta à figura jurídica destas taxas o requisito integrador que o saudoso Prof. Teixeira Ribeiro apontou.

20- A recorrente é uma sociedade anónima que prossegue, legitimamente aliás, fins lucrativos.

21- Na prossecução desses fins, não tem o direito de enriquecimento à custa da utilização gratuita de bens dominiais autárquicos.

22- Se assim fosse, de resto, ficaria numa posição de desleal concorrência em relação a todas as demais empresas de produção e distribuição de gás.

23- Como ficaria numa posição de incompreensível vantagem em relação a todas as demais empresas de rede que têm de suportar o pagamento de taxas decorrentes de utilização de bens do domínio público municipal.

24- Reitera-se: nem nunca, sob pena de inconstitucionalidade, poderia o Estado (a Administração Central) dispor de bens que às autarquias pertençam.

25- E mais, nunca por via de uma lei ordinária poderia ser estabelecida a isenção de uma taxa cuja criação não competisse à Administração Central.

26- A satisfação de necessidades colectivas não pode constituir critério justificativo de qualquer isenção de taxas municipais.

27- As necessidades colectivas são promovidas por muitas e diversas entidades sem que daí resulte qualquer benefício ou isenção de tais taxas.

28- As empresas de rede satisfazem, em regra, o pagamento de taxas pela utilização dos bens públicos.

29- Aliás, como não poderia deixar de ser, uma vez que não há qualquer norma, de âmbito geral, que as isente do respectivo pagamento.

30- Ora, tal norma não existe, nem pode emergir de qualquer interpretação das normas que dispõem a recorrente de licenciamentos.

31- Aliás, nem o próprio Estado, em muitas circunstâncias, está isento do pagamento de impostos, contrariamente, ao que a recorrente parece pretender.

32- Acresce que, é de presumir que o Governo soube contratualizar da melhor forma, sob a égide do interesse público, os direitos e obrigações das concessionárias de Direito público.

33- Se no respectivo Decreto-Lei não se previu clara e inequivocamente qualquer isenção no pagamento destas taxas, foi porque o Estado não a quis consagrar, não se podendo retirar da L. 29/92 de 5 de Setembro, conclusão diversa.

34- De presumir é também que a concessionária conhece as imposições tributárias existentes e que, por isso, não pode ignorar a existência das respectivas taxas.

35- Se as não “queria” pagar por poderem representar um encargo de que “discordava”, deveria contratualizá-lo com o Governo.

36- Ora, o que sabemos é que o respectivo diploma legal não previu essa isenção (nem, em bom rigor, o poderia fazer, sob pena de inconstitucionalidade orgânica, por se tratar de matéria de reserva de competência legislativa da Assembleia da República (cft. artº 165º n.º 1 alínea i) da CRP).

37- Se a Assembleia da República também não o fez (nem se conhece sequer qualquer projecto ou proposta de lei nesse sentido), foi porque o Estado estendeu que o regime definido naquele diploma é o que melhor reflecte o equilíbrio de interesses do contrato de concessão.

38- O entendimento jurisprudencial firmado, nos doutos arestos que, de forma descontextualizada a recorrente transcreveu, sofreu a evolução que estes autos espelham, qual seja, o de que a recorrente não beneficia da isenção de taxas pela ocupação do domínio público municipal.

39- A inexistência de uma lei geral sobre o domínio público das autarquias locais não colide com a efectiva existência de um domínio público municipal (que o Prof. Marcello Caetano definiu como um “direito de natureza diferente do que os particulares exercem no seu interesse”) e que, como direito de propriedade que é, confere às autarquias locais direitos e faculdades que integram o núcleo típico do direito de propriedade.

40- Ora, no âmbito desses direitos cabe, nomeadamente, o poder de cobrar taxas pelo uso especial ou uso privativo da coisa pública (cft. artº 19º alínea e) da Lei das Finanças Locais) - que consagra o princípio geral da onerosidade da ocupação do domínio público municipal.

41- Neste particular, a recorrente alega factos novos que, tal como na p.i., não concretiza.

42- Aliás, a recorrente trata realidades que são completamente distintas, como se fossem iguais, pugnando pela aplicação do princípio da igualdade.

43- Com efeito, hoje, a ocupação do domínio público municipal, está sujeita a regimes jurídicos diferentes, consoante o tipo de concessão ou de serviços que estejam em causa, v.g., se se trata de serviços de gás, de electricidade ou de telecomunicações.

44- Acresce que, no âmbito do presente recurso, o Tribunal ad quem não poderá conhecer de factos novos, ainda que imprecisamente alegados.

45- Em todo o caso, não assiste razão à recorrente, uma vez que, se é verdade que o relevo social, económico e jurídico das empresas de rede, como é o caso da recorrente, é indiscutível no contexto do Estado regulador, não é menos verdade que às empresas de rede são atribuídos direitos específicos, nomeadamente, no capítulo da instalação dos respectivos recursos.

46- É por esse motivo que todos os operadores de rede pagam as respectivas taxas municipais, à excepção da Portugal Telecom (Vide artº 13º da L. 91/97 de 1/8) que é o único operador do sector a beneficiar de uma isenção legal do pagamento das taxas, facto que constitui uma discriminação que infringe abertamente disposições de direito comunitário, mas não é, com toda a certeza, por isso que os municípios ficam adstritos a não cobrar a todos os demais operadores de rede que concorram com a PT e que, não beneficiam da mesma isenção, nem a todos os demais concessionários que ocupem o domínio público municipal.

47- Em suma, desde logo pela violação do princípio da igualdade seria inaceitável reconhecer-se à recorrente a isenção que reclama, uma vez que não há qualquer razão que justifique a discriminação positiva da impugnante em relação às demais empresas de rede

48- Por outro lado, tal isenção colidiria aberta e frontalmente com o princípio geral da autonomia local (cft. artº 238º n.º 1 da CRP), na sua vertente de autonomia patrimonial e que encontra concretização, no princípio de que as receitas das autarquias provenientes da gestão do seu património são receitas autárquicas obrigatórias (cft. artº 238º n.º 3 da CRP), conforme se pronunciou o Prof. Gomes Canotilho/Vital Moreira, Constituição da República Anotada, Coimbra, 1993, p. 890.

49- A conclusão é, pois, a de que nem por via de Lei, nem por Decreto Lei autorizado, poderia o Estado isentar as empresas de rede das taxas municipais devidas, sob pena de violação do princípio constitucional da autonomia financeira das autarquias locais e do princípio de que as receitas provenientes da gestão do património autárquico são receitas autárquicas obrigatórias.

50- E bem se percebe que assim seja, pela ponderação dos interesses em causa: de um lado, bem jurídico-constitucional da autonomia local; do outro, a protecção do interesse privado e do lucro prosseguido pelas empresas de rede.

51- A ser como a recorrente pretende teríamos de concluir que o princípio da autonomia do poder local sairia inevitável e injustificadamente ferido, por via de norma que não poderia deixar de ter-se por inconstitucional nessa interpretação concreta (Cft. artº 13º do D.L. 374/89 de 25/10).

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, pelas razões referidas nas contra-alegações de fls. 501 e segs..

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Por contrato celebrado em 16/12/93 a impugnante celebrou com o Estado Português um contrato de concessão de exploração em regime de Serviço Público, da Rede de Distribuição Regional de Gás Natural do Sul, bem como a respectiva construção e instalação das obras e equipamentos necessários, cujo conteúdo de fls. 10 e ss, aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

B) O Município do Barreiro liquidou à impugnante o montante de € 26.883.430, referente ao pagamento da renovação anual das taxas devidas pela ocupação pública para o ano de 2000, de acordo com o artº 45º ponto 15 do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças da Câmara Municipal do Barreiro (Cfr. documento a fls. 4 e ss do Processo Administrativo cujo conteúdo se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais):

i. Esc. 6.540.600 relativa à ocupação de via pública no subsolo com condutas e tubos de diâmetro superior a 20 cm, nos troços 3-A/B e 4-A/B;

ii. Esc. 5.685.240 relativa à ocupação de via pública no subsolo com condutas e tubos de diâmetro até 20 cm, nos troços 3-A/B e 4-A/B;

iii. Esc. 14.026.950 relativa à ocupação de via pública no subsolo com condutas e tubos de diâmetro até 20 cm, nos troços 4-D/E;

iv. Esc. 487.275 relativa à ocupação de via pública no subsolo com condutas e tubos de diâmetro até 20 cm, na Rua Andrade Evans Santo António da Charneca.

C) O Município do Barreiro remeteu por aviso postal registado datado de 17/03/2000, a liquidação mencionada no artigo anterior, no cujo prazo limite de pagamento terminava em 31 de Março, e de 1 a 30 de Abril teria agravamento de 50% tendo sido liquidados os seguintes montantes que se discriminam (Cfr. documento a fls. 18 do Processo Administrativo cujo conteúdo se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

D) No ponto 14 do artº 45º do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças determinava na sua versão anterior a 6 de Março de 1996 quanto à ocupação da via pública, o pagamento de licenças relativas à instalação de tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes com diâmetro até 20 cm o valor de 120\$00 e com diâmetro superior a 20 cm o valor de 240\$00 (Cfr. regulamento em apenso).

E) Por deliberação da Assembleia Municipal do Barreiro, tomada em 6 de Março de 1996, as mencionadas taxas foram elevadas respectivamente para 1.000\$00 e 1.200\$00 e, posteriormente, forma novamente alteradas para 1.040\$00 e 1.250\$00 no ano de 1997, para 1.070\$00 e 1.285\$00 no ano de 1998 e para 1.095\$00 e 1.320\$00 no ano de 1999 (Cfr. regulamento em apenso).

3 - Nas conclusões A) a J) da sua motivação do recurso argui a recorrente a nulidade da sentença “a quo”, com fundamento em omissão de pronúncia (cfr. artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º, n.º 1 do CPPT).

Importa, assim, começar pela apreciação da referida nulidade, por que prioritária (cfr. artº 124º, n.º 1 do CPPT).

Em resumo, alega a recorrente que a sentença recorrida não se pronunciou quanto à questão relativa à utilização gratuita do domínio público municipal.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, da simples leitura da sentença recorrida ressalta com toda a evidência que a mesma tratou expressamente esta questão.

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

4 – Ora, no caso em apreço, resulta dos autos que, na sentença recorrida, o Mmº Juiz “a quo” refere expressamente que “não colhe o fundamento invocado pela impugnante de estar isenta da taxa ora em causa, na medida em que, estamos perante a cobrança de uma taxa pela ocupação do domínio público, realidade distinta da taxa pela concessão de licenças de obras...”

Assim, as normas invocadas pela impugnante não prevêm qualquer isenção do pagamento das taxas ora em causa, ou seja, taxas pela ocupação do domínio público, e a contrapartida das taxas liquidadas é a utilização do domínio público municipal”.

Ora e como bem salienta a entidade recorrida, se o Tribunal recorrido concluiu que a impugnante não estava isenta do pagamento da taxa em causa equivale o mesmo a dizer que a utilização do subsolo pertencente ao domínio público municipal não é gratuita.

Aliás e como iremos ver, a própria recorrente assim o entendeu, já que centra as restantes conclusões da sua motivação do recurso, precisamente, nessa questão da gratuitidade da referida utilização do domínio público municipal.

Assim sendo e pelo que fica exposto, há que concluir pela improcedência da arguida nulidade.

Posto isto, passemos, então, à apreciação do mérito do recurso.

5 - Começa a recorrente por alegar que goza do direito de uso gratuito do domínio público, direito esse que decorre do disposto nos artºs 13º, n.º 3, alínea b) e 15º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/89 de 25/10, 3º, n.º 1, alínea f) do Decreto-Lei n.º 445/91 de 20/11 (na redacção dada pela Lei n.º 29/92 de 5/9), 3º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 232/90 de 16/7 e no Decreto-Lei n.º 33/91 de 16/1.

Por outro lado e a não se entender assim, sempre esse direito “existe por força da lei e integra a esfera dos direitos da concessionária ora Recorrente, não tendo o legislador condicionado o exercício do mesmo a qualquer ónus ou encargos, contrariamente ao que sucede, por exemplo, no exercício do direito de constituir servidões e de expropriar bens do domínio privado” sendo certo que “esse direito decorre do disposto na alínea c), do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro e é reafirmado no Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, Base XVII...”.

Ainda e sem prescindir, acrescenta que há violação do princípio da igualdade “se tivermos em atenção que várias empresas concessionárias de serviço público, como é o caso da CP, PORTUGAL TELECOM e a EDP, que também utilizam bens dominiais para implantação de infra-estruturas, não pagando por isso qualquer taxa ou renda... porquanto o que justifica a isenção de pagamento de taxas no caso das mencionadas empresas, também o justificará no caso das concessionárias de Distribuição de Gás Natural, porque não há dúvida que se trata de situações objectivamente idênticas...”.

Na sentença recorrida, entendeu-se que “não colhe o fundamento invocado pela impugnante de estar isenta da taxa ora em causa, na medida em que, estamos perante a cobrança duma taxa pela ocupação do domínio público, realidade distinta da taxa pela concessão de licenças de obras”.

Por outro lado e quanto à violação do princípio da igualdade, entendeu-se ali que “não foram alegados factos concretos que permitam determinar se as empresas concessionárias invocadas pela impugnante, se encontram em circunstâncias idênticas à da impugnante para se poder aferir da eventual violação do princípio da igualdade, uma vez que, tal princípio pressupõe situações objectivamente idênticas”.

6 - Assim e quanto à primeira das referidas questões, importa salientar que, no caso em apreço, o tributo liquidado está conexionado com a utilização de terrenos do domínio público e nem sequer é controvertido que se trate de subsolo de bens integrados no domínio público municipal.

Nos termos do artº 1.344º, n.º 1, do Código Civil, “a propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície, bem como o subsolo, com tudo o que neles se contém e não esteja desintegrado do domínio por lei ou negócio jurídico” e não há qualquer lei especial que, relativamente a bens do domínio público, restrinja os limites materiais do direito de propriedade.

Por outro lado, o artº 19º, alínea c), da Lei n.º 42/98 de 6/8 (Lei das Finanças Locais) revela claramente que o domínio público municipal abrange o solo, subsolo e o espaço aéreo.

Ora e como resulta da leitura dos supra citados diplomas legais, o que ali se confere à recorrente é tão só a isenção do pagamento de taxas relacionadas com a concessão de licenças de obras - o que é coisa bem diferente.

Sendo assim, é evidente que os mesmos não têm aqui qualquer aplicação, por prevenirem realidades jurídicas distintas.

Pelo que e nesta parte, o recurso não pode deixar de improceder.

7 - Todavia e como vimos, alega, ainda, a recorrente, em defesa da sua argumentação, que a gratuitidade da ocupação do subsolo municipal resultaria, também, por força da lei e integra a esfera dos direitos da recorrente, tal como decorre do disposto na alínea c) do artº 15º do Decreto-Lei n.º 374/89 de 25/10 e na Base XVII do Decreto-Lei n.º 33/91 de 16/1.

Mas, também, carece de razão.

Desde logo, importa referir que nos citados diplomas legais não se vislumbra qualquer norma, ainda que de âmbito geral, que confira à recorrente qualquer isenção do pagamento do tributo em causa.

É certo que aqueles normativos lhe concedem a possibilidade de utilizar o domínio público, enquanto entidade que prossegue um fim público, em regra diferente do regime geral de utilização de bens dominiais.

Todavia e por um lado, há que ter em atenção que se trata de uma concessão de utilização desses bens com fim lucrativo.

Por outro, essas normas não podem deixar de ser interpretadas se não no sentido de que os poderes que são conferidos à recorrente só podem ser aqueles poderes que estão limitados à esfera jurídica do concedente e que não violem direitos estabelecidos de terceiros, como é o caso em apreço.

Na verdade, a interpretar-se essas normas da forma que a recorrente pretende acabaria por violar-se, não só, o princípio geral da onerosidade da ocupação do domínio público municipal consagrado na alínea c) do artº 19º Lei n.º 42/98 de 6/8 (Lei das Finanças Locais), que estabelece que «os municípios podem cobrar taxas por (...) ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública».

Mas também o princípio constitucional da autonomia patrimonial e financeira das autarquias locais, consagrado no artº 238º da CRP.

8 - Por último, as conclusões O) a R) formuladas pela recorrente põem-nos perante a questão da violação do princípio constitucional da igualdade.

Essa violação, resultaria do facto de várias empresas concessionárias de serviço público, que também utilizam bens dominiais para implantação de infra-estruturas, não pagarem, por isso, qualquer taxa ou renda.

Como é sabido, o princípio da igualdade só impõe que à recorrente, como concessionária, seja dado tratamento igual ao das suas congéneres. Para que se imponha, também, dar-lhe tratamento distinto daquele que, em geral, merecem os demais contribuintes, seria preciso demonstrar que entre ela e eles há uma diferença tal que justifica essa disparidade.

O que a recorrente diz a tal respeito é tão só que a CP, Portugal Telecom e EDP, que também utilizam bens dominiais para implantação de infra-estruturas, não pagam, por isso, qualquer taxa.

Todavia, dizendo só isto e como bem se anota na sentença recorrida, “não se pode concluir por tal violação, porquanto, não foram alegados factos concretos que permitam determinar se as empresas concessionárias invocadas pela impugnante, se encontram em circunstâncias idênticas à da impugnante para se poder aferir da eventual violação do princípio da igualdade, uma vez que, tal princípio pressupõe situações objectivamente idênticas”.

Alega, porém, a recorrente que não assiste razão à Mmª Juiz “a quo”, porquanto “a isenção concedida a tais empresas concessionárias decorre da lei e o Tribunal pode conhecer officiosamente dessa isenção (cf. o artigo 664º do CPC)”.

Mas, mais uma vez, não tem razão.

Na verdade, os Decretos-Lei que aprovam as bases de concessão de exploração do subsolo, em regime de serviço público, não são diplomas normativos dotados das características da generalidade e abstracção. São, antes, normas que vulgarmente se designam por “normas do tipo estatutário”, que dizem, apenas, respeito ao contrato de concessão que aprovam.

Sendo assim, não tem o Tribunal recorrido, nem este Supremo Tribunal, que conhecer officiosamente do regime consagrado nos contratos de concessão celebrados com as referidas empresas, nos termos do disposto no predito artº 664º do CPC.

Por último, sempre acrescentaremos que, a generalidade das isenções como a agora pretendida nos autos, são apenas concedidas a entidades de natureza pública em que o capital público é maioritariamente do Estado. E não a empresas particulares, como é o caso da recorrente, com fins públicos.

9 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 09 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Reversão da Execução Fiscal. Responsabilidade Subsidiária. Impugnação do despacho que ordena a reversão. Meio processual adequado. Convolação. Tempestividade. Prática do acto nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo.*

### Sumário:

*I — É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T., o meio processual adequado para*

*o responsável subsidiário revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento na sua ilegalidade, por não se verificarem os pressupostos da sua responsabilidade subsidiária, designadamente não se demonstrar a sua culpa.*

II — *Em caso de erro na forma de processo, a petição de impugnação pode ser convocada em petição de oposição se para tal for tempestiva e satisfizer os requisitos necessários, mesmo que para tal tempestividade tenham de ser considerada a possibilidade de prática de actos processuais nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo, prevista no art. 145.º, n.ºs 5 e 6, do CPC.*

Processo n.º: 44/07-30.

Recorrente: Martinho António Oliveira Mocho.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MANUEL ANTÓNIO OLIVEIRA MOCHO impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal a decisão do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Alcochete que decidiu a reversão contra o Impugnante de uma execução fiscal em que é executada originária a empresa MAVACOM — ELETTRICIDADE E SERRALHARIA, LDA.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que sucedeu na competência daquele Tribunal, entendeu existir erro na forma de processo, por o meio processual adequado ser a oposição à execução fiscal e não ser viável a convocação, por a petição apresentada ser extemporânea para oposição à execução fiscal.

Inconformado o Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

*Não se pode concluir de fora diferente do que já antes reiteradamente se sublinhou: sempre esteve como permanece em causa uma decisão ilegal e sem qualquer fundamento legal — logo passível de impugnação, nos termos do artigo 99.º, e designadamente da sua alínea c), do CFPT.*

*Não tendo assim o Recorrente adoptado forma processual errada, deve a impugnação apresentada ser apreciada substantivamente e julgada conforme requerido, ou seja, no sentido a revogação da decisão proferida pelo Serviço de Finanças de Alcochete e do arquivamento dos presentes autos sem aplicação de qualquer sanção.*

*Devendo o presente Recurso ter efeito suspensivo, caso contrário perderá o seu efeito útil.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. *A oposição à execução é o meio processual adequado de reacção contra a ilegalidade do despacho de reversão, por falta dos respectivos pressupostos processuais (arts 151.º n.º 1 e 204º n.º 1 alínea b) in fine CPPT)*

*Doutrina qualificada equaciona a possibilidade de apresentação de reclamação (art. 276º CPPT) no caso de vícios formais do despacho que ordena a reversão (os quais não constituem fundamento da impugnação judicial deduzida), embora recusando-a por não constituir o meio processual mais adequado à tutela efectiva dos interesses dos revertidos, devendo preferir-se a oposição à execução (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4.ª edição 2003 pp. 879-880 e 1044-1045: aderindo a este entendimento cfr. acórdão STA 29.06.2005 processo n.º 501/05)*

*Inequivocamente excluída fica a impugnação judicial, porque o elenco legal de actos passíveis de constituírem o seu objecto não compreende o despacho de reversão praticado no processo de execução fiscal (art.97º n.º 1 CPPT: acórdãos STA 24.01.2001 processo n.º 25701, 7.05.2003 processo n.º 159/03, 29.06.2005 processo n.º 501/05, e 13.07.2005 processo n.º 504/05)).*

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre este douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se o processo de impugnação judicial pode ser utilizado para impugnar o acto praticado pelo chefe de um serviço de finanças que decide a reversão de uma execução fiscal contra um responsável subsidiário.

O art. 22.º, n.º 4, da L.G.T. estabelece que «*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*».

Para além disso, os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do C.P.P.T..

O processo de impugnação judicial, regulado nos arts. 99.º e seguintes do CPPT, e a oposição à execução fiscal, regulada nos arts. 203.º e seguintes do mesmo Código, têm campos de aplicação distintos.

O art. 97.º do C.P.P.T. indica os meios processuais judiciais tributários.

Nele se indicam vários tipos de processo de impugnação, designadamente:

- a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários;
- d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;
- f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;
- g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração.

Desta indicação pormenorizada dos tipos de processos de impugnação, conclui-se que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos do tipo dos aqui indicados.

O despacho que decide a reversão em processo de execução fiscal não se engloba em nenhuma destas alíneas, pelo que é de concluir que o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ser discutida contenciosamente a sua legalidade.

Por outro lado, sendo o despacho que decide a reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses neste meio processual.

Entre os meios processuais previstos no CPPT para os revertidos defenderem o seus interesses no processo de execução fiscal, há dois que seriam potencialmente aplicáveis, aos casos em que o revertido pretende atacar o despacho que decidiu a reversão: a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos do revertido, e a oposição à execução fiscal, na medida em que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º é fundamento de oposição «**não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida**» e, nos termos da alínea i) do mesmo número, pode basear-se a oposição em «*quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título*».

Destes dois meios processuais, a oposição à execução fiscal é o único que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime-regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art., 278.º do CPPT, e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212.º e 169.º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código).

Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão.

Se, eventualmente, os revertidos pretenderem também discutir a legalidade de um acto de liquidação ou outro acto de um dos tipos indicados no art. 97.º como podendo ser objecto de processo de impugnação, poderão também deduzir impugnação.

Mas, cada um destes meios processuais terá de ser utilizado no âmbito do campo de aplicabilidade previsto na lei.

3 – Examinando as questões colocadas pela Impugnante constata-se que nenhuma delas pode ser objecto de processo de impugnação judicial, por os actos a que elas se reportam não estarem incluídos na lista de processos de impugnação que consta do art. 97.º, n.º 1, do C.P.P.T..

Na verdade, o Impugnante defende a ilegalidade do despacho que decidiu a reversão por não se verificarem os pressupostos da sua responsabilidade subsidiária, designadamente não se demonstrar a sua culpa e ela não se presumir e ter demonstrado que não lhe é imputável um comportamento culposo no que concerne à incapacidade da devedora originária para pagamento da dívida exequenda.

4 – Conclui-se, assim, que houve um erro na forma de processo, por o processo de impugnação judicial não ser meio processual adequado para apreciar as questões colocadas pelo Impugnante.

Havendo erro na forma de processo, deve o Tribunal, oficiosamente, convolar o processo para a forma adequada, nos termos dos arts 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT, se a tal nada obstar.

No caso em apreço, a Meritíssima Juíza não ordenou a convolação a petição de impugnação ser intempestiva para efeitos de oposição.

O Impugnante foi citado para a execução fiscal em 27-6-2002 e a petição foi apresentada em 30-9-2002.

O prazo de para deduzir oposição à execução fiscal é de 30 dias a contar da citação pessoal [art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

Este prazo, conta-se nos termos do CPC, como determina o n.º 2 do art. 20.º do CPPT, pois o processo de execução fiscal é um processo judicial na sua totalidade, como decorre do preceituado no n.º 1 do art. 103.º da LGT.

Assim, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 144.º do CPC, o prazo de oposição é contínuo, mas suspende-se durante as férias judiciais.

De harmonia com o disposto no art. 12.º da LOTJ (Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro), na redacção vigente em 2002, as férias judiciais decorriam de 22 de Dezembro a 3 de Janeiro, do domingo de Ramos à segunda-feira de Páscoa e de 16 de Julho a 14 de Setembro.

Assim, começando o prazo a contar-se a partir de 28-6-2002, nos termos do art. 279.º, alínea b) do Código Civil, decorreram 18 dias até ao início das férias judiciais de Verão (até 15-7-2002), reiniciando-se a contagem dos restantes 12 dias a partir de 15-9-2002, inclusive, pelo que se conclui que o prazo de oposição terminou em 26-9-2006.

A petição foi apresentada em 30-9-2002 e, por isso, foi apresentada fora do prazo de oposição, mas, tendo o prazo referido natureza de prazo judicial (por ter natureza judicial o processo de execução fiscal, como se disse), é-lhe aplicável o disposto no art. 145.º, n.ºs 5 e 6 do CPC, em que se admite a prática dos actos processuais nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento de uma multa que, não sendo requerido o pagamento, deve ser paga na sequência de notificação a efectuar pela secretaria.

Assim, é de concluir que não se pode, desde já, considerar intempestiva a petição para efeitos de oposição à execução fiscal, pois, se o pagamento da multa prevista no n.º 6 do art. 145.º do CPC for efectuado, ela será de considerar tempestiva.

Adaptando estas normas à situação em causa, é de concluir que deverá ser decidido existir erro na forma de processo e ser convalidada a petição de impugnação em petição de oposição, ficando a decisão sobre a sua tempestividade de pendente da eventualidade de ser efectuado o pagamento a que se refere o art. 145.º, n.º 6, na sequência de notificação a efectuar ao Impugnante.

Nestes termos, acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional, na parte em que se decidiu a inviabilidade de convalidação;

- confirmar a sentença recorrida quanto ao decidido sobre a existência de erro na forma de processo;

- convalidar a petição de impugnação em petição de oposição à execução fiscal;

- ordenar a notificação do Impugnante para pagamento da multa referida no n.º 6 do art. 145.º do CPC, cujo montante deverá ser liquidado pela secretaria no Tribunal recorrido;

- ordenar que a questão da tempestividade seja reapreciada na sequência do pagamento ou do decurso do prazo para ele ser efectuado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Inutilidade superveniente da lide. Impugnação judicial. Prescrição.*

### Sumário:

*I — Em processo de impugnação judicial deve tomar-se conhecimento oficioso da prescrição da obrigação relativa à liquidação impugnada, com atinência a eventual inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, nos termos do artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.*



*II — Por prescrição da obrigação tributária, ocorre a inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, no processo de impugnação judicial de IRS do ano de 1990, instaurado em 2-4-1996, e sem andamento, “por facto não imputável ao contribuinte”, de 3-5-1996 até 4-6-1999.*

Processo n.º: 71/07-30.

Recorrente: Maria Manuela Gomes Vale Guimarães.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons<sup>o</sup> Dr. Jorge Lino.

1.1 Maria Manuela Gomes Vale Guimarães vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 26-10-2006, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu a julgar improcedente a presente impugnação judicial contra a liquidação de IRS do ano de 1990 – cf. fls. 89 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões – cf. fls. 106 a 112.

1) *Atento o prazo decorrido desde o ano seguinte à da sua constituição (1991), a paragem do processo por período superior a 1 ano por razões não imputáveis à Recorrente, e o disposto no art. 34º do CPT, a dívida de IRS do ano de 1990 já se encontra prescrita. Prescrição que se invoca e que deve ser declarada.*

2) *O douto Acórdão - Recorrido não atende a um facto decisivo - embora o dê como provado sem contudo o incluir no rol dos factos provados - que é o extravio dos documentos de despesas.*

3) *De tal facto só se pode concluir que os documentos (que estiveram na base da declaração de IRS do ano de 1990) existiram e que de facto serviram de fundamento as despesas declaradas*

4) *Despesas que eram absolutamente indispensáveis à obtenção do rendimento declarado. Facto que independentemente da prova produzida é confirmado pela experiência da vida. Pelo que deveriam ser consideradas provadas os factos alegados nos arts. 21º, 22º e 23º das alegações de recurso para o TCA - Norte.*

5) *A situação de falta do documentos de despesas por extravio, cai na alçada do art. 31º n.1 alínea a) e do n.º 2 e n.º 5 do mesmo artigo do CIRS. Norma em vigor à data da liquidação adicional do imposto.*

6) *Pelo que deveria ter havido lugar a recurso a métodos indiciários para obter uma presunção dos custos suportados pela recorrente na obtenção do seu rendimento declarado.*

7) *Como foi entendido para situação semelhante de liquidação adicional de IRS em 1989. Nessa situação também relativa à recorrente, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, considerou ilegal o recurso a simples correcções técnicas - com eliminação total dos custos no apuramento da matéria tributável da recorrente - e anulou a liquidação por não ter havido lugar a recurso a métodos indiciários para determinação dos custos cujos documentos de suporte se haviam extraviado.*

8) *Tal sentença anexa às alegações de recurso para o TCA - Norte está por sua vez em conformidade com o Acórdão do STA de 17/03/1999.*

9) *O entendimento contrário do Acórdão-Recorrido - legitimando o mero recurso a correcções técnicas com a correspondente neutralização completa dos custos - viola o princípio da proporcionalidade consagrado no art. 18º n.º 2 e 22º n.º 2 da C.R.P., representando uma desproporção intolerável para o sujeito passivo.*

10) *Conduzindo à liquidação de imposto muito superior àquele que resultaria se o extravio não tivesse ocorrido e aceitando que o recurso a métodos indiciários apenas funcione a favor da A.F. (no caso de omissão de proveitos) e já não funcione a favor do sujeito passivo quando a existência dos custos é certa e apenas incerto o seu quantitativo.*

11) *Como devido respeito não são chamadas ao caso as normas dos arts. 23º e 41º do CIRC, porquanto se trata de uma situação anómala - que determina o recurso a métodos indiciários - e não de uma situação normal de apuramento da matéria tributável.*

12) *Não faz sentido afirmar, como se faz no penúltimo parágrafo da folha 6 do Acórdão-Recorrido, que o recurso a métodos indiciários só seria legítimo se a Recorrente evidenciasse, de forma clara e indispensável, que para obtenção dos proveitos declarados haviam sido, necessária e indispensavelmente, suportados custos superiores àqueles que se mostram declarados após a aludida correcção!!!*

1.3 A Fazenda Pública contra-alegou para defender o acórdão recorrido – cf. 116 a 125.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, pois que o caso dos autos é de inutilidade da lide impugnatória, por prescrição da dívida tributária – cf. fls. 130 verso e 131.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação (em que a recorrente invoca e pede que seja declarada a prescrição), bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se ocorre, ou não, a prescrição da obrigação tributária correspondente à liquidação impugnada – em

caso de resposta afirmativa a esta, ficando prejudicado o conhecimento do objecto da impugnação, por inutilidade de continuação da lide.

2.1 Em matéria de facto, remete-se para os termos do acórdão recorrido, ao abrigo do n.º 6 do artigo 713.º do Código de Processo Civil – cf. fls. 217 a 230.

2.2 Completada a prescrição, tem o beneficiário dela a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito. Um direito prescreve quando o seu titular o não exerce durante um certo período de tempo, legalmente fixado, o que faz presumir uma renúncia ao direito, ou, pelo menos, uma atitude que o torna indigno de protecção jurídica – *dormientibus non succurrit jus*. A doutrina justifica o instituto prescricional com argumentos de vária ordem, nomeadamente de certeza e segurança jurídicas. E, se o instituto não será justo, coonestasse, no entanto, com razões de conveniência ou oportunidade – cf. o parecer da Procuradoria Geral da República, no *Diário da República* de 24-04-1995, II série, p. 4441 e ss.

Hoje em dia, é já pacífico na jurisprudência que a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, e de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa, e que os factos, ou actos processuais, necessários ao julgamento da prescrição, constituem matéria de direito, incluída nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo – cf., neste sentido, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-5-2006, proferido no recurso n.º 156/06.

Hoje não há qualquer limitação ao conhecimento oficioso da prescrição. O juiz conhece oficiosamente da prescrição, sempre que o Chefe da Repartição de Finanças o não tiver feito – dizem Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, Coimbra, 1991, em anotação 7. ao artigo 259.º.

Para conhecimento da prescrição, porém – como, de resto, para o conhecimento de qualquer outra questão respeitante à matéria da causa –, é necessário que não se ache esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, nos termos do disposto no artigo 666.º do Código de Processo Civil.

Sob a epígrafe “(Prescrição das dívidas de contribuições e impostos. Prazo. Interrupção. Conhecimento oficioso)”, o artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, no seu corpo, dispõe que «É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial». E o seu § 1.º acrescenta que «A reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição. Cessa, porém, este 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 com o que tiver decorrido até à data da autuação».

Correspondentemente ao artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário (diploma entrado em vigor em 1 de Julho de 1991, conforme o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, da respectiva aprovação), veio dispor, sob a epígrafe de “Prescrição das obrigações tributárias”, que «A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei» (n.º 1); que «O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial» (n.º 2); e que «A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação» (n.º 3).

E, sucedendo a este artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 48.º da Lei Geral Tributária (em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 1999), dispõe, no seu n.º 1, que «As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu». Em correspondência essencial com o n.º 3 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe de “Interrupção e suspensão da prescrição” estabelece que “A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição» (n.º 1); que «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação» (n.º 2); e que «O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso» (n.º 3).

Verificando-se uma sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição, para saber qual a lei aplicável, há que convocar o artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, que dispõe que «a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

Isto é, se a lei nova fixar um prazo mais curto do que o fixado na lei antiga, então, se, segundo a lei antiga faltar menos tempo, do que o fixado pela lei nova, para o prazo se completar, é aplicável a lei antiga; mas, se, segundo a lei antiga faltar mais tempo para o prazo se completar, a lei nova é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, sendo que o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei. O que bem se compreende, já que assim se concretiza a intenção do legislador: reduzir o prazo, sem operar qualquer efeito retroactivo – cf., por exemplo, e por mais recente, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06.

Como referem Ruben Carvalho e Francisco Pardal, citando Manuel Andrade, a situação em causa “reconduz-se a uma suspensão e reatamento do curso da prescrição” – cf. *Código de Processo das Contribuições e Impostos anotado*, 2.ª edição, pp. 182/183. Em tal hipótese, e ao contrário do que acontece no Código Civil – artigo 326.º -, não começa a correr um novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente. Uma vez que a lei faz cessar o efeito interruptivo, não se inutiliza o prazo já decorrido, procedendo-se à contagem do prazo em termos da dita suspensão e reatamento do prazo prescricional. Como refere 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 (cf., ainda o mesmo acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06).

Como se vê, para julgar decorrido o prazo de prescrição, é necessário fazer-se a prova de um facto positivo: o de se ter escoado o lapso de tempo fixado na lei para a prescrição; e a prova de um facto negativo: o de inexistência de causa de interrupção ou de suspensão da prescrição, durante esse lapso de tempo indicado na lei.

A aplicação pura e simples do prazo prescricional conduziria à extinção do direito sobre que a prescrição opera logo que se verificasse o completo decurso daquele prazo. Como assim, na base do instituto da suspensão e da interrupção da prescrição está a ideia de que, não obstante as necessidades de certeza e de segurança, a atitude passiva do credor se justifica em virtude das especiais circunstâncias em que se encontra. A lei impede que o tempo exerça a sua eficácia destrutiva sobre o direito durante todo o período por que duram as causas justificativas daquela passividade: dá-se uma suspensão ou interrupção do prazo. A suspensão, ou interrupção, da prescrição traduz-se assim no aparecimento dum facto ou duma qualidade que retira ao prazo a sua relevância prescricional durante todo o tempo da sua duração. Uma vez desaparecida esta qualidade impeditiva, o prazo volta a correr, e na sua contagem inclui-se aquele que decorreu antes do aparecimento da causa suspensiva com o que vai decorrer após a sua cessação – cf. José Dias Marques, *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Limitada, 1953, pp. 94 e 95.

Convém ainda dizer que a prescrição da obrigação tributária não constitui ilegalidade da liquidação, mas pode ser invocada unicamente em termos processuais, ou seja, em termos de possível reflexo na lide impugnatória, mormente por poder provocar a inutilidade da continuação desta, em caso de verificação da prescrição das obrigações tributárias subjacentes às liquidações impugnadas – conforme se diz, por exemplo, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 955/06.

2.3 No caso *sub judicio*, a impugnante, ora recorrente, invoca e pede que seja declarada a prescrição da obrigação tributária correspondente à liquidação impugnada.

E tem razão.

Segundo a informação oficial de fls. 16 e verso, «Ainda não foi instaurada nesta Repartição de Finanças qualquer processo de execução fiscal para cobrança coerciva do imposto impugnado».

O facto tributário respeita ao ano de 1990 – já que nos presentes autos está em causa a liquidação de IRS do ano de 1990.

A impugnação judicial foi instaurada em 2-4-1996; e esteve parada, “por facto não imputável ao contribuinte”, de 3-5-1996 a 4-6-1999 (cf. fls. 16v. e 28).

Como assim, e nos termos dos artigos 34.º do Código de Processo Tributário, 48.º da Lei Geral Tributária, e 297.º do Código Civil, a prescrição da obrigação tributária em foco ocorreu na data de 1-1-2002 – uma vez que nesta data se havia consumado já o prazo de 10 anos prescrito no artigo 34.º do Código de Processo Tributário, acrescido de 1 ano de paragem do processo, tudo contado desde o início do ano de 1991 (ano seguinte ao da verificação do facto tributário em 1990).

Concluimos, portanto, e em resposta ao *thema decidendum*, que se verifica a prescrição da obrigação tributária relativa à liquidação impugnada.

E, assim, o conhecimento do objecto da presente impugnação fica prejudicado, por inutilidade de continuação da lide, a qual, por tal razão, deverá ser extinta.

A finalizar, diremos então que em *processo de impugnação judicial* deve tomar-se *conhecimento oficioso da prescrição da obrigação* relativa à liquidação impugnada, com atinência a eventual *inutilidade superveniente da lide*, determinante da *extinção da instância*, nos termos do artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.

Por *prescrição da obrigação tributária*, ocorre a inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, no processo de impugnação judicial de IRS do ano de 1990, instaurado em 2-4-1996, e sem andamento, “por facto não imputável ao contribuinte”, de 3-5-1996 até 4-6-1999.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, e declarando-se a prescrição da obrigação relativa à liquidação impugnada, e extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Entendo que, no caso, não havia que apreciar a prescrição, só suscitada perante este S.T.A., pelas razões do voto que lavrei em 26/04/06 no processo n.º 1068/05).

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso Jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Desistência de parte das alegações.*

### Sumário:

- I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 280.º, n.º 1, do C.P.P.T., o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- II — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- III — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*
- IV — A competência para o recurso jurisdicional fixa-se no momento em que as alegações e conclusões do recurso jurisdicional são apresentadas, em sintonia com a regra do art. 8.º, n.º 1, do ETAF de 1984, pelo que é irrelevante, para esse efeito, a eventual desistência de parte das conclusões apresentadas.*

Processo n.º 93/07-30.

Recorrente: Petróleos de Portugal – Petrogal, SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – PETRÓLEOS DE PORTUGAL – PETROGAL, S.A., deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto oposição à execução fiscal que lhe move a Câmara Municipal de Matosinhos por dívida decorrente de ocupação da via pública.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

*1. A sentença recorrida tem na sua origem uma situação de facto muito semelhante à do Acórdão do STA de 24 de Maio de 2006 no processo n.º 1098/05-30 em que foi relator o Senhor Conselheiro Pimenta do Vale, sendo que em ambos os casos estamos perante uma dívida proveniente de uma liquidação de uma taxa por ocupação do solo e subsolo municipal.*

*2. No caso em apreço essa ocupação é feita com condutas para o transporte de produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem, enquanto no Acórdão mencionado a ocupação do*

solo municipal é feita através de uma instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água e respectivos depósitos, condutas, tubagem e bombas abastecedoras subterrâneas.

3. Em qualquer um dos casos, as referidas taxas, aprovadas em Regulamento Municipal, sofreram, de um ano para o outro, um aumento exponencial se bem que no caso subjacente ao acórdão recorrido esse aumento tenha sido incomensuravelmente mais significativo, ultrapassando os limites da decência e raiando mesmo a obscenidade.

4. Em ambos os casos não há alteração das utilidades ou dos serviços prestados pelo município antes e depois dos aumentos.

5. Em ambos os casos os municípios se refugiam em critérios de cariz económico e social, em opções políticas, em custos ambientais etc, sem que exista demonstração credível nos autos de que assim seja.

6. Nestes termos, deve também a taxa aplicada no caso sub iuris ser considerada como ilegal

7. No caso das taxas de Matosinhos houve um cuidado cosmético de tentar dar roupagens mais científicas ao "saque" perpetrado – ao referir-se no preâmbulo essas preocupações económicas e ambientais - se bem que os verdadeiros intuítos tenham sido bem postos à vista de todos pelos responsáveis pela alteração.

8. Aliás, não deixa de ser curioso que na sentença recorrida não se tenha atribuído qualquer relevo às declarações dos responsáveis autárquicos, quando no supra citado acórdão as declarações dos responsáveis autárquicos da CMS – que nesse caso eram ate porventura menos graves - pesaram efectivamente na apreciação final.

9. Ora, em ambos os casos foram genuínos os propósitos manifestados pelos responsáveis autárquicos. No caso de Matosinhos mais que genuínas, as declarações foram verdadeiramente contundentes e denunciaram os seus únicos e verdadeiros propósitos. Com efeito, mesmo que não se acredite ou não se aceite o propósito de perpetrar um verdadeiro golpe nas empresas petrolíferas com o objectivo de as afastar do local, pelo menos tem que aceitar-se, sob pena de total subversão do que seja a justiça e a decência, a inequívoca demonstração do exagero do quantum das taxas.

10. Disse, com efeito, Narciso Miranda ao Jornal de Noticias de 18.12.96 que "As empresas petrolíferas terão que pagar uma taxa elevadíssima para poderem continuar a utilizar as pipelines que possuem". E disse o actual presidente ao "Matosinhos Hoje" de 04.04.97 que "e se como esperamos essas medidas forem afastadas do seu valor real, será mais um motivo para se concretizar rapidamente o objectivo já traçado no PDM.

11. Decorre do exposto que o propósito não é só criar um preço de mercado o que já de si seria muito questionável – até porque não há ai mercado mas antes monopólio - mas criar um preço afastado do valor real, isto e superior ao de mercado.

12. O presente recurso vem interposto da sentença de 14 de Setembro de 2006, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou 8 impugnação apresentada pela Recorrente improcedente;

13. No entanto, e ao contrario do que entendeu o Tribunal na sentença agora recorrida, considera a Recorrente que as normas dos números 4 e 7 do art. 36.º do Anexo I ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos (RTTLM10) (na redacção dada pela deliberação da Assembleia Municipal de 28 de Dezembro de 1998, publicada no Aviso n.º 1610/99, do Apêndice n.º 31 ao Diário da República, II série, n.º 61, de 13 de Março de 1999), são inconstitucionais por violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade, da protecção da confiança e da boa fé;

14. Em relação à violação do princípio da proporcionalidade pelas normas do art. 36.º, números 4 e 7 do RTTLM10, e ao contrário do que considerou o Tribunal "a quo", a verdade é que os valores era concreto das taxas nunca foram analisados pelo Tribunal Constitucional. Apenas os critérios foram objecto de análise;

15. Efectivamente, resulta bem claro do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/2003, proferido em 14 de Julho de 2003, que as taxas em causa não são impostos e nessa medida, e só nessa, não são inconstitucionais;

16. Com efeito, quando se preparava para avaliar em concreto dos valores das taxas, o Tribunal Constitucional entendeu não ter elementos bastantes que lhe permitissem proceder a qualquer juízo;

17. Ora, o facto de eventualmente estarmos perante verdadeiras taxas não impede que se considere depois que os seus valores são manifestamente desproporcionados ou inadequados atendendo a contrapartida prestada pelo ente público;

18. Efectivamente, existem verdadeiras taxas que podem ser afectadas pelo vício de falta de proporcionalidade sem que por si só se devam considerar impostos – vejam-se neste sentido, entre outros, os Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 18 de Maio de 2004, processo n.º 1121/03, e em 28 de Outubro de 2003, processo n.º 2144/99, bem como o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 1098/05, datado de 24/05/2006 do Supremo Tribunal Administrativo;

19. Assim, e tendo em conta o caso *sub judice*, verifica-se que com a entrada em vigor do actual Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos, a taxa em causa sofreu um agravamento de Esc.”. 49.015\$00, ou seja, mais de 57.000%(1);

20. Ora, é precisamente tendo em conta os valores Concretos da taxas aqui em análise – os quais não tem qualquer justificação, sublinhe-se - que se é forçado a concluir que os mesmos são manifestamente excessivos, e Nessa medida, violam o princípio da proporcionalidade;

21. No caso da fixação do montante das taxas, a doutrina e a jurisprudência maioritárias têm entendido que a ideia de proporcionalidade própria desta figura há-de determinar-se essencialmente com base no valor da vantagem ou benefício proporcionalidade (princípio da equivalência) ou dos custos ocasionados (princípio da cobertura dos custos) – cfr. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 264;

22. Tendo em conta que as taxas em causa são devidas pela utilização do domínio público municipal, a ideia de proporcionalidade própria da figura tributária das taxas tem de pautar-se, neste caso concreto, pelo valor que tais parcelas do domínio público têm ou pelo custo que a sua utilização pelas empresas petrolíferas provoca ao município;

23. O Tribunal “a quo” parece, no entanto, esquecer que apesar do aumento da procura do subsolo, como consequência da evolução tecnológica, a verdade é que os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, pelo que não podem ser erigidos, pelos municípios, em instrumentos de puro comércio como se de bens do comércio privado se tratasse, obtendo assim o município as receitas correspondentes ao seu “preço”;

24. Isto impede, assim, que o município trate esses bens como bens que, por integrarem um “mercado” que se configura como um verdadeiro monopólio, possa praticar os preços que bem entenda, mormente o preço que maximize as receitas municipais;

25. A isto acresce, por outro lado, o facto de que os preços, incluindo obviamente os preços públicos, ao contrário das taxas, têm por base pressupostos de facto que hão-de realizar-se de uma forma livre e espontânea e não pressupostos de facto coactivamente Impostos, como ocorre na situação em apreço;

26. Por outro lado, e em relação aos custos que o município suporta com a utilização do subsolo pelas condutas da Recorrente, sublinhe-se que os mesmos se prendem, única e exclusivamente, com a ocupação do subsolo;

27. Com efeito, as amplas, exigentes e onerosas obrigações que em matéria de segurança das instalações, incluindo as destinadas ao transporte dos produtos petrolíferos, decorrem para as empresas, não deixam espaço a prestação nesse domínio de qualquer eventual prestação municipal;

28. Para além de ser questionável se, a haver custos públicos, mormente de recuperação ambiental, atinentes ao mencionado transporte de produtos petrolíferos, os mesmos são atribuição da administração municipal ou antes da administração estadual;

29. Deste modo, conclui-se, também por estas razões, que as importâncias cobradas são manifestamente desproporcionadas tendo em conta os custos suportados pela Recorrida com a ocupação do seu subsolo municipal com os “pipes” da Recorrente;

30. Por outro lado, a verdade é que, diferentemente da tese que a Recorrida tem defendido no decurso dos presentes autos o que parece merecer o acolhimento da sentença recorrida, a utilização do subsolo municipal não acarreta um assinalável ganho, nem se revela muitíssimo mais vantajosa para a Recorrente;

31. Com efeito, as conclusões a que se chegou na perícia sobre esta matéria, realizada a requerimento da ora Recorrida são bem a prova do que se acaba de afirmar conforme reproduzido na sentença recorrida;

32. Efectivamente, compulsando o relatório elaborado pelos peritos chega-se à conclusão de que a previsão dos custos anuais associados ao transporte em camião cisterna no nosso caso concreto (Parque de Real / Refinaria - Aeroporto) é, substancialmente, menor quando comparada com o montante total das taxas cobradas à Recorrente só no ano de 2002;

33. Contra o montante total de C: 306.261,90 cobrados pela Recorrida com base nas taxas agora em análise, se o transporte por camião cisterna fosse, de facto e de direito, uma alternativa viável, a Recorrente apenas teria de desembolsar, de acordo com esta perícia, cerca de C: 162.350 (cento e sessenta e dois mil trezentos e cinquenta euros)....a disparidade dos valores em causa é, no mínimo, esmagadora!

34. Ora, se isto não serve para demonstrar - de acordo com o raciocínio expandido no Acórdão do Tribunal Constitucional citado acima - que o montante da taxa é, claramente, desproporcional, então a Recorrente não sabe o que mais pode revelar a manifesta violação do princípio da proporcionalidade pelas taxas em causa;

35. Refira-se, no entanto, como, alias, a Recorrente tem repetido ao longo de todo o processo, que o transporte em camiões cisterna do combustível que circula, actualmente, por “pipeta” ainda que se

*afigure, em termos teóricos, como a única alternativa admissível, 4, em termos práticos e jurídicos, uma alternativa de todo inviável;*

*36. Que o montante das taxas em questão não tem qualquer explicação, a não ser a de obter o maior montante possível de receitas municipais, revela-o ainda a ausência de afectação do excedente correspondente aos objectivos extrafiscais, isto é, a diferença entre o montante da taxa correspondente à prestação municipal constituída pela utilização do subsolo municipal e o montante total da mesma, a cobertura de eventuais danos que o referido transporte dos produtos petrolíferos pudesse causar ao ambiente;*

*37. Mas a violação do princípio da proporcionalidade revela-se ainda pelo facto de o aumento do montante das taxas não estar também relacionado com os aumentos de preços dos serviços públicos em função da evolução do nível geral dos preços;”*

*38. Pelo exposto, concluímos que estamos perante taxas totalmente desproporcionadas e arbitrarias, pelo que a sentença recorrida ao decidir que não existia uma desproporção insuportável ou excessiva para os diversos utilizadores acabou por violar o disposto nos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição e 5.º, n.º 2 do CPA;*

*39. Mas as taxas em questão violam ainda o princípio da igualdade, uma vez que não se descortina qualquer fundamento para a diferenciação de montante das taxas contempladas no n.º 7 face às contempladas no n.º 4 do art. 36.º do Anexo I ao RTTMM, ou seja, para a forte penalização dos produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem;*

*40. Naturalmente, não colhe aqui o argumento referido na sentença recorrida, de que a referida diferença de tratamento se baseia na natureza perigosa e mais poluente dos líquidos transportados nas condutas, uma vez que, em qualquer dos casos, os produtos têm a mesma natureza;*

*41. Nem se diga também, como na sentença recorrida, que essa diferença de tratamento se prende com o facto de a Recorrente visar, com a sua actividade, interesses meramente privados;*

*42. Se por um lado, não se pode esquecer que não só a Recorrente é uma empresa de reconhecido interesse estratégico nacional, como a sua actividade beneficia tanto as populações concelhias como toda a população nacional;*

*43. Por outro lado, a verdade é que a actividade desenvolvida pela Recorrente e sempre a mesma, como são sempre os mesmos os interesses prosseguidos, estejam em causa produtos destinados a refinação ou armazenagem ou produtos derivados do petróleo para abastecimento;*

*44. Ao contrário do que decidiu o Tribunal “a quo”; as taxas em questão violam ainda o princípio da segurança jurídica no seu vector de princípio da protecção da confiança, bem como o princípio da boa fé;*

*45. Com efeito, o princípio da protecção da confiança, insito no Estado de direito democrático, previsto no art 2.º da Constituição, implica não só a exclusão de normas tributárias agravadoras ou oneradoras da situação dos tributados afectadas por verdadeira retroactividade que, na ponderação dos correspondentes interesses em jogo, se revele sem um adequado fundamento de interesse geral, mas também a própria estabilidade do direito;*

*46. Ora, quando a Recorrente instalou no subsolo do domínio público de circulação as suas condutas de combustíveis e de água, pressupôs que o regime administrativo em vigor, a que se desejou submeter, realizando o seu investimento, se mantivesse substancialmente inalterado, sem prejuízo das actualizações em função da inflação;*

*47. Deste modo, o aumento inusitado do montante das taxas nos termos já abundantemente descritos acabou por originar um desequilíbrio cujo alcance era de todo imprevisível quer no momento da constituição das relações jurídicas em causa, quer da renovação dessas mesmas relações;*

*48. É que, como é óbvio, um tal aspecto condiciona totalmente o desenvolvimento da actividade destas empresas, uma vez que as mesmas não podem prescindir do referido transporte;*

*49. Assim, e citando aqui o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 354/2004, proferido em 19 de Maio de 2004, diremos que só “(...) não viola o princípio da confiança a aplicação a situações já constituídas, e que persistem, de alterações legislativas com que se possam justificar por ideias de adequação e exigibilidade”;*

*50. Deste modo, a actuação do município de Matosinhos, através da exigência de taxas cujo montante, seja em si mesmo considerado, por referência ao montante anteriormente exigido, não pode deixar de ser tido por totalmente exorbitante e impeditivo da continuação da actividade desenvolvida pelas empresas, configura-se como um efectivo venire contra factum proprium;*

*51. Com efeito, enquanto o Estado autoriza o exercício dessa actividade, e o autoriza por um período relativamente dilatado, o município de Matosinhos vem impedir o exercício da mesma através de um obstáculo tributário;*

*52. Por outro lado, e como se disse, as taxas em causa violam também o princípio da boa fé, previsto no art. 266.º, n.º 2 da Constituição e no art. 6.º-A do CPA;*

*53. É que as empresas petrolíferas planearam toda a sua actividade industrial, realizando os correspondentes investimentos através da construção das instalações e da montagem dos equipamentos,*

com base num dado quadro jurídico de actuação da Administração pública, no qual a exigência das taxas não constituía, por certo, uma componente despicienda;

54. Quadro esse que, era razoável esperar, não seria objecto de alterações radicais ao menos durante a vigência do alvará que formalizou a autorização de exercício das actividades ligadas ao transporte e refinação de produtos petrolíferos;

55. Deste modo, empresas como a Recorrente tinham legítimas expectativas de que esse quadro não fosse perturbado. Expectativas que, embora não configurando um direito subjectivo das empresas a manutenção do montante das taxas, não podem ser objecto de total perturbação ou mesmo de subversão, o que no caso concreto aconteceu;

56. Conclui-se, assim, que a sentença recorrida errou ao decidir que as taxas impugnadas não violam os princípios da protecção da confiança e da boa fé, com o que também violou os artigos 2.º e 266.º, n.º 2 da Constituição;

Nestes termos e nos mais de Direito deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser revogada a sentença recorrida, com a consequente anulação da liquidação das taxas impugnadas, por violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade, da protecção da confiança e da boa fé, bem como por padecer do vício de desvio de poder.

A Câmara Municipal de Matosinhos contra-alegou, defendendo que deve negar-se provimento ao recurso jurisdicional.

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

A Recorrente funda o seu recurso também em factos que o Meritíssimo Juiz a quo não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida, como sejam os afirmados nas conclusões 30.º a 33.º, 35.º a 37.º, 42.º, 43.º, 46.º a 50.º das suas alegações, sendo certo que nas alíneas r) e y) do probatório da sentença não se fez o julgamento da matéria de facto aí referida.

Significa o exposto que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF96, aplicável em razão do tempo.

Termos em que sou de parecer que, ouvido o Recorrente, se declare este STA incompetente em razão da hierarquia.

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Recorrente, dizendo, no essencial, o seguinte:

1) Conclusões 30.ª a 33.ª. dizem respeito ao relatório pericial que foi dado como reproduzido na alínea r) do probatório. A Recorrente limitou-se a sintetizar as conclusões que estão ínsitas no mencionado relatório, pelo que não põe em causa a matéria de facto fixada. No máximo, poder-se-ia dizer que a Recorrente estava a fazer uma apreciação de um facto dado como provado mas nunca o põe em causa, sendo certo que essa apreciação é necessária para a aplicação do direito.

2) Conclusões 37.ª e 46ª a 50ª. Nestas conclusões a Recorrente refere o aumento das taxas e as consequências desse aumento, sendo certo que toda a evolução relativa ao processo de alteração do regulamento das taxas e licenças, bem como o aumento no quantitativo das mesmas operado pelo Município de Matosinhos consta no probatório, como matéria de facto assente, as alíneas h) a o). Não se compreende como pode o Digno Magistrado do Ministério Público considerar que a Recorrente está a fundar-se em “factos que o Mmo. Juiz “a quo” não estabeleceu”.

3) Conclusões 42ª e 43ª: São factos públicos e notórios, sendo factos contextualizadores da situação em apreço.

Em face do exposto, considera a Recorrente que o presente recurso não trata qualquer matéria de facto, não estando em causa os factos dados como provados ou não na sentença recorrida.

Trata-se de matéria de direito que, por motivos de exposição e apreensão, deve ser contextualizada com a matéria de facto.

Assim, entende a Recorrente que carece de razão o Digno Magistrado do Ministério Público na apreciação efectuada, pois as alegações da Recorrente apenas se fundam na matéria de facto constante no probatório, nunca a pondo em causa.

Caso assim não se entenda – o que apenas se concede por mero dever de patrocínio – vem requerer a V. Exas. que:

a) o alegado nas conclusões 30ª a 33ª seja considerado mera remissão para a matéria de facto constante na alínea r) do probatório;

b) o alegado nas Conclusões 37ª e 46ª a 50ª seja considerado mera remissão para a matéria de facto constante nas alíneas h) a o) do probatório.

desconsiderando-se as apreciações efectuadas pela Recorrente e que o Digno Magistrado do Ministério Público considera ofensivas das regras em matéria de competência desse Supremo Tribunal Administrativo.



Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a). Pelo Município de Matosinhos foi instaurado contra a ora oponente a execução fiscal n.º 76/2000, por dívida de ocupação da via pública, relativa ao ano de 2000, no montante de 61.400.000\$00 - cfr: fls. 45/46.

b). Através de ofício de 15/11/2000, foi a oponente citada para a referida execução - cfr: fls. 135 dos autos de execução.

c). A oposição deu entrada em 11/12/2000 - cfr: fls. 136 dos autos de execução.

d). A oponente possui diversas instalações no concelho de Matosinhos cujas características implicam a subsunção à previsão do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos, designadamente:

i). tubos de diversa espessura que ligam o Parque Real ao Molhe Sul da Administração do porto de Douro e Leixões;

ii). Tubos de “pipeline” de “jet” da refinaria para o Aeroporto, que está implantado em cerca de 2840 m em terrenos camarários;

iii). “pipeline” de ligação da Refinaria de Parque de Perafita e tubagem de águas que atravessam em alguns metros terrenos do domínio público municipal;

iv). Conduta de abastecimento de água da refinaria.

e). O Plano Director Municipal (PDM) de Matosinhos, ratificado em Agosto de 1992, prevê no respectivo Regulamento (artigo 30º, 1), uma área exclusiva de armazenagem de combustíveis, “numa perspectiva de reserva de terreno para receber, por transferência, as instalações desta natureza localizadas noutras áreas do concelho”.

f). Esta área exclusiva não é aquela onde presentemente se encontram as instalações da oponente.

g). Em 6/9/1994, a Câmara Municipal de Matosinhos deliberou ser “(...) imperativa a transferência das instalações de armazenagem de combustível, a prazo. A transferência destas instalações estava igualmente prevista no Plano Director Municipal, mantendo o Plano de Reconversão concordância com o mesmo” - cfr: fls. 477.

h). Até à entrada em vigor do novo Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos que está na base da liquidação que subjaz à quantia executada, vigorou o Regulamento constante de fls.470 a 474, ao abrigo do qual eram efectuadas as liquidações à ora oponente e cujo teor se dá por reproduzido.

i). Em reunião da Câmara Municipal de Matosinhos de 29/4/97, foram aprovadas as alterações ao Regulamento de Taxas e Licenças, nos termos que melhor constam dos documentos de fls. 478/490.

j). Em reunião camarária e deliberação de 11/12/98, foi deliberado, por maioria, aprovar a proposta apresentada de alteração ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais, deliberando ainda submetê-la à Assembleia Municipal e à apreciação pública - cfr: doc. de fls. 452/457 v.

k). As empresas petrolíferas usaram o seu direito de pronúncia, manifestando a sua posição sobre aquilo que o Município se propunha deliberar.

l). O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças em vigor no Município de Matosinhos foram legalmente aprovados por deliberação da Assembleia Municipal de Matosinhos em 28/12/1998 e publicados no DR de 13/3/1999 - cfr: doc. de fls. 75/84.

m). O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças referido prevê no artigo 36.º, n.ºs 4 e 7 da Tabela, a aplicação de uma taxa municipal devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos - cfr: fls. 83.

n). Desde a instalação das condutas (pipeline’s), não houve qualquer alteração na prestação efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos - cfr: depoimento das testemunhas.

o). A manutenção, inspecção e reparação das condutas é feita pelas empresas petrolíferas - cfr: depoimento das testemunhas.

p). O novo Regulamento de Taxas, antes da sua aprovação, foi precedido de um processo tendente a verificar a melhor forma de proceder à actualização das mesmas, tendo-se procedido a consulta a outros municípios, a fim de se inteirarem das taxas aí cobradas por serviços de idêntica natureza - cfr: depoimento da 8ª testemunha.

q). Na fixação das taxas levaram-se em linha de conta diversos critérios, designadamente, a depreciação do ponto de vista ambiental, a natureza do material circulante e a dificuldade de intervenção, com o inerente custo social - cfr: depoimento da 8ª testemunha.

r). Dá-se por reproduzido para todos os efeitos legais, o relatório da perícia realizada, constante de fls. 218/223.

s). Dá - se por reproduzido o teor dos pareceres constantes de fls.125/140 e de fls. 359/431 dos autos.

t). No “Jornal de Notícias” de 26 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 6, de fls.87.

u). No jornal “Público” de 26 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 7, de fls. 88.

v). No “Jornal de Matosinhos” de 28 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 8, de fls. 89.

w). No jornal “Matosinhos Hoje”, de 28 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 9, de fls. 90

x). No “Jornal de Notícias” de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 10, de fls. 91.

y). No Jornal “Público”, de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento de n.º 11, fls. 92.

3 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. de 1984 (aplicável por o processo ter sido iniciado na sua vigência, nos termos do disposto no art. 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 4.º da Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro) estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum**, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, a Recorrente afirma vários factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Assim, a Recorrente afirma que se prova que «a utilização do subsolo municipal não acarreta um assinalável ganho, nem se revela muitíssimo mais vantajosa para a Recorrente» (conclusões 30.ª e 31.ª), o que não foi dado como provado na decisão recorrida.

A Recorrente defende que deve considerar-se que nessas conclusões se faz uma remissão para a alínea r) do probatório, mas nestas alíneas apenas se dá como reproduzido o relatório de uma perícia o que é diferente de dar como provados os factos nele referidos: o que se dá como provado naquela alínea r) é que foi realizada uma perícia em que foi elaborado aquele relatório e não que seja verdadeiro tudo o nele se afirma.

Por outro lado, não releva, para efeitos de apreciar a competência em razão da hierarquia, a «desistência» do afirmado nessas conclusões que a Recorrente pretende da sua resposta ao douto parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, consubstanciada em transformar a afirmação de factos referida em remissão para o relatório, pois «competência fixa-se no momento em que a causa se propõe, sendo irrelevantes as modificações de facto que ocorram posteriormente» (art. 8.º, n.º 1, do ETAF de 1984, regra que, aplicada aos recursos jurisdicionais, torna irrelevantes quaisquer alterações dos pressupostos da competência que se produzam após a apresentação das alegações e respectivas conclusões).

Bastando a constatação de que naquelas conclusões é alegada matéria de facto para concluir pela incompetência em razão da hierarquia, é inútil a apreciação das restantes conclusões em que o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público defende que é alegada matéria de facto.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF de 1984 e art. 280º, n.º 1, do CPPT.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do CPPT, como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta, no presente processo (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26º, alínea b), e 38º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T., o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- II — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

Processo n.º 116/07-30.

Recorrente: Stroimetal-Empresa de Trabalho Temporário, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – STROIMETAL – EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, LDA, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel impugnação judicial de liquidações de IRC relativas a juros compensatórios referentes aos anos de 2001 e 2002.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

*A – A recorrente é uma empresa de trabalho temporário, que tem como actividade a cedência de mão-de-obra, tendo celebrado diversos contratos de trabalho com trabalhadores a ceder a empresas clientes, os quais eram deslocados para obras fora do território nacional.*

*B – Da cláusula 24ª do CCT, publicado no B.T.E., 1ª Série, n.º 15, de 22/04/2003, é possível extrair duas conclusões: a) que o pagamento de ajudas de custo aos trabalhadores não é uma liberalidade, mas uma obrigação legal; e que, b) é à entidade empregadora e, não à empresa a quem a recorrente cedia a mão-de-obra, que assume obrigações para com os trabalhadores, nomeadamente o pagamento das retribuições e ajudas de custo.*

*C – Das cláusulas 27ª – alínea a), 28ª, 33ª/n.º 2 e 40ª do CCT, decorre inequivocamente a obrigação legal de a entidade patronal proceder o pagamento das correspondentes ajudas de custo, as quais não podem ser consideradas retribuição.*

*D – A tabela salarial do sector de em que se enquadra a recorrente, para 2003, constante do Anexo IV do CCT, fixava o salário de um soldador de primeira em € 427,80, quando, a recorrente, nos anos económicos de 2001 e 2002, remunerava os seus trabalhadores com € 500,00 de salário base.*

*E – Os trabalhadores foram recrutados, para prestarem o seu trabalho em qualquer local que a impugnante lhe determinasse, quer em território nacional, quer em território estrangeiro, sempre dependentes da procura do mercado, o qual poderia determinar que o local de trabalho fosse no estrangeiro ou em território nacional. O único elemento determinado no contrato, foi apenas, e tão só, o local onde se iria iniciar a actividade, o qual poderia ser alterado a todo o tempo.*

*F – O local de trabalho poderá ser um local não previsto no contrato de trabalho, mas para onde o trabalhador poderá ser enviado através do ius variandi do empregador.*

*G – Por força da Lei, do CCT aplicável ao contrato individual de trabalho, assistiria aos trabalhadores o direito de auferirem ajudas de custo, encontram-se reunidas todas as condições que legitimaram a recorrente ao pagamento de ajudas de custo aos seus trabalhadores.*

*H – Do caso vertente, resulta com particular evidência que os trabalhadores da recorrente se encontram deslocados no estrangeiro e abrangidos pela disciplina da Lei n.º 9/2000.*

*I – É inequívoco, que os trabalhadores da recorrente não tinham um local de trabalho contratualmente fixado no estrangeiro, conforme preceitua o art 3º, n.º 1, da Lei 9/2000, de 15 de Junho.*

*J – O pagamento de ajudas de custo a trabalhadores deslocados no estrangeiro, ao tempo dos factos, encontrava previsão legal no art. 87º da LCT, aprovada pelo Decreto-Lei 49408.*

*K – Dispõe o n.º 3 do artº 268º da CRP que “os actos administrativos estão sujeitos à notificação dos interessados (...) e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos”.*

*L – A fundamentação deve dar a conhecer aos interessados o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo Autor da decisão, sendo certo que se a fundamentação não esclarecer a motivação do acto por **obscuridade, contradição ou insuficiência**, o acto considera-se **não fundamentado**, (cfr. artº 77º da LGT e art. 125º do CPA).*

*M – Os factos que sustentam a liquidação de juros compensatórios, não são **claros nem suficientes** para legitimar correções à matéria colectável declarada para os exercícios de 2001 e 2002.*

*N – Para fundamentar a sua decisão, deveria a A.F., ter explicado e demonstrado a falta de verificação dos requisitos legais necessários para proceder ao pagamento de ajudas de custo aos trabalhadores contratados pela recorrente.*

*O – Ao decidir-se pela improcedência da impugnação judicial, mantendo-se o acto de liquidação oficiosa de juros compensatórios, relativos a 2001 e 2002, a sentença proferida pelo Tribunal a quo, violou o artº 3º do Decreto-Lei 42/91, de 22 de Janeiro, bem como os arts., 58º, 74º e 77º da LGT, artº 125º do CPA e o art. 268º, n.º 3 da CRP, bem como as Cláusulas 24ª, 27ª, 28ª e 33ª do CCT, artº 87º da LCT e a Lei 9/2000, de 9 de Junho, pelo que não poderá manter-se na Ordem Jurídica.*

**Revogando-se a sentença recorrida, por outra que determine a anulabilidade do acto recorrido, será feita **JUSTICA!!!****

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (artº 684 n.º 3 CPC/ artº 2º alínea e) CPPT).

As **conclusões D) E) F)** das alegações de recurso enunciam factos não contemplados na fundamentação fáctica da decisão impugnada, dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica.

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA – Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Norte – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; artº 280º n.º 1 CPPT)

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (artº 18º n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (artº 16º n.º 2 CPPT)

### **CONCLUSÃO**

**O STA – Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCA Norte – Secção de Contencioso Tributário.**

A Impugnante pronunciou-se sobre este douto parecer, afirmando, sobre esta questão, o seguinte:

1 – A matéria constante das conclusões D) e F) correspondem à enunciação de normas regulamentares e princípios gerais, no caso em apreço, o salário dos trabalhadores e as consequências de um princípio geral de Direito do Trabalho, em concreto o *ius variandi*.

2 – A conclusão enunciada sobre a alínea E) resulta de articulação dos elementos de facto dados como provados na sentença recorrida,

3 – pelo que, ao contrário do que se sustenta no Parecer em escrutínio, o recurso é exclusivamente da matéria de Direito.

4 – Não se pretende que o Tribunal ad quem altere o acervo factual dado como provado pelo Tribunal recorrido,

5 – Mas que, com tais factos, faça justiça, pela simples lógica de aplicação da Lei vigente, considerando que as ajudas de custo não são rendimento do trabalho mas verdadeiras ajudas a trabalhadores da recorrente deslocalizados no exterior:

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

– O âmbito da acção de fiscalização levada a efeito à ora impugnante foi essencialmente de controlo das retenções na fonte, apuramento e entrega de impostos.

– O motivo da visita teve origem em “Acção Inspectiva Corrente Especial às Empresas de Trabalho Temporário”, atendendo a que é prática de muitas empresas que exercem a actividade de cedência de pessoal, pagarem parte significativa das remunerações ao pessoal contratado e cedido, sob a forma de ajudas de custo e deslocações, afastando assim os respectivos rendimentos de tributação em sede de IRS.

– A acção de inspecção foi extensiva aos exercícios de 2001 e 2002.

– A impugnante foi constituída em 11 de Novembro de 1997, por escritura pública, no Cartório Notarial de Castelo de Paiva.

– A empresa fica sedeada no Lugar de Picotas.

– Trata-se de uma empresa de trabalho temporário, que tem como actividade a cedência de mão-de-obra.

– A impugnante exerce a actividade de Cedência e deslocação de pessoal, com o CAE 74500.

– Os trabalhadores contratados pela impugnante foram muitas vezes deslocados para obras situadas fora do território nacional.

– A impugnante pagava mensalmente “ajudas de custo” e “quilómetros” aos trabalhadores colocados ao serviço dos seus clientes.

– Relativamente às obras localizadas fora do território nacional, a responsabilidade do alojamento, alimentação e deslocação dos trabalhadores, é da entidade patronal ou do dono da obra.

– Nos exercícios de 2001 e 2002, a ora impugnante, registou nas contas de custos com pessoal, sob a forma de ajudas de custo e quilómetros, a verbas atribuídas aos funcionários.

– Atendendo a que a impugnante não considerou como sujeitas a IRS, as importâncias pagas a título de “ajudas de custo” e “quilómetros” a Administração Fiscal procedeu ao cálculo do IRS não retido nem entregue, para efeitos de cálculo de juros compensatórios devidos pela empresa.

3 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do artº 13.º do C.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O artº 26.º, alínea b), do E.T.A.F. de 2002 estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O artº 38º, alínea a), do mesmo diploma atribui competência à Secção do Contencioso Tributário de cada Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do artº 26º.

Em consonância com esta norma, o artº 280.º, n.º 1, do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (artº 16.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum**, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002 e 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a Recorrente afirma factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, designadamente relativos à remuneração dos trabalhadores da Impugnante e conteúdo do contrato de trabalho que refere ter celebrado com os trabalhadores – conclusões D a F.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280.º, n.º 1, do C.P.P.T..

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art.º 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela Impugnante, com redução a metade, nos termos do art.º 19.º, n.º 1, alínea b), do CCJ, e procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Iva. Isenção. Despesas de condomínio. Juros compensatórios. Informação vinculativa.*

### Sumário:

*I — A expressão “actividade isenta” contida na norma do artigo 9.º, n.º 23 CIVA reporta-se ao exercício de uma actividade isenta por parte dos membros do grupo autónomo e não ao exercício de uma actividade isenta pelo grupo autónomo.*

- II — Não assume a natureza de informação prévia vinculativa para a AF o entendimento exposto numa informação prestada no âmbito de uma acção de fiscalização.
- III — O atraso na liquidação e entrega do IVA resulta de comportamento culposo do contribuinte, determinante da liquidação de juros compensatórios, se, apesar de informação prestada pela AF, aquele persiste em não proceder à sua liquidação por divergência com esta.

Processo n.º 184/07-30.

Recorrente: Condomínio do Edifício Barsília.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Condomínio Edifício Brasília, com sede no Porto, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, referentes aos anos de 1996, 1997 e 1998, no valor global de € 348.670,61, e, em consequência, anulou as liquidações referentes aos juros compensatórios dos anos de 1996 e 1997, mantendo as restantes liquidações, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

I. A recorrente não pode concordar com a sentença proferida nos autos à margem referenciados, que considerou que as operações realizadas pela recorrente não estão isentas de IVA.

II. Ao contrário do que se considerou na sentença proferida, o n.º 23 do art.º 9.º do Código do IVA visa isentar as prestações de serviços que, em última análise, representam somente o reembolso de despesas pelos aderentes de certos grupos autónomos de pessoas, sendo que os “condomínios” contam-se, inequivocamente, entre os grupos autónomos de pessoas que efectuem aquelas prestações de serviços ou reembolso de despesas.

III. Esta afirmação foi corroborada, de forma expressa e no que à recorrente diz respeito, pela administração tributária, designadamente na informação datada de 13 de Março de 1989, elaborada na sequência de uma outra visita de fiscalização à recorrente, bem como no Ofício-circulado n.º 2 593-SIVA, de 16-11-1993, quando no seu n.º 3 se afirma que “*são pois de considerar aqui incluídos os grupos de condóminos de um mesmo prédio, em regime de propriedade horizontal quanto às despesas de condomínio*”.

IV. A interpretação dada pela administração tributária, e acolhida pela sentença recorrida, não está conforme ao teor do n.º 23 do art.º 9.º do CIVA.

V. Daquele normativo destacam-se três requisitos, preenchidos no caso *sub judice*: trata-se de **prestações de serviços fornecidas aos seus membros** por grupos autónomos de pessoas, existe o **reembolso exacto da parte que lhes incumbe** nas despesas comuns e trata-se de grupos autónomos de **pessoas que exerçam uma actividade isenta**.

VI. O confronto deste último requisito com o afirmado na informação n.º 1861 permite identificar uma divergência relevante: enquanto o normativo se refere a *pessoas que exerçam uma actividade isenta* a administração fiscal invoca que estamos perante *sujeitos passivos não isentos* e, por isso, a aplicação da isenção afigura-se inviável.

VII. Isto significa que a administração considere equivalentes as expressões “*pessoas que exerçam uma actividade isenta*” e “*sujeitos passivos isentos*”, não se podendo confundir o exercício de actividades isentas com categorias de sujeitos passivos, sejam eles isentos, não isentos ou mistos.

VIII. O que a norma exige é que as pessoas, independentemente da sua qualificação em sede de IVA, exerçam uma actividade isenta, que há-de ser a que resulta da participação no grupo autónomo e não qualquer outra alheia ao escopo do grupo.

IX. O condómino, enquanto comproprietário das partes comuns de um edifício, não exerce qualquer actividade ou a única que pode desenvolver traduz-se na cedência do imóvel, actividade que é isenta ao abrigo do n.º 30 do art.º 9.º.

X. E se se admitisse que a isenção só seria aplicável a sujeitos passivos isentos, então, ter-se-ia de concluir que ela não beneficiaria os particulares, dado que estes não são sujeitos passivos, o que equivaleria a dizer que qualquer condomínio habitacional, cujos condóminos sejam particulares, não poderia usufruir da isenção prevista no n.º 23 do art.º 9.º.

XI. O que releva é, assim, a actividade que resulta da participação no grupo, que tem de ser isenta, e não a qualificação que as pessoas possam ter em sede de IVA em virtude do exercício de quaisquer outras actividades estranhas ao grupo.

XII. Assim, a isenção só é afastada se o grupo autónomo for constituído, por exemplo, por comerciantes (sujeitos passivos não isentos) que repartam despesas comuns de uma actividade conjunta, actividade essa de natureza comercial e não isenta, ao contrário do que sucede no caso dos autos.

XIII. Por outro lado, e sem prescindir ainda, verifica-se que, de acordo com o que consta na alínea h) da matéria de facto dada como provada em informação “*produzida em 13 de Março de 1989*”, elaborada na sequência de uma outra visita de fiscalização à recorrente, concluiu-se expressamente pelo seguinte: “*os condóminos entregam à administração do Condomínio as suas quotas nas despesas comuns, reembolsando apenas o valor exacto da parte que lhes incumbe nessas despesas. Por tal facto, estas prestações estão enquadradas no n.º 23 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”.

XIV. Para efeitos da aplicação do n.º 5 do art.º 68.º da Lei Geral Tributária, é inequívoco que, nos anos de 1996 e até Outubro de 1997 (data em que a recorrente foi notificada da informação referida na alínea i) da matéria de facto dada como provada), a recorrente adoptou os procedimentos que estão vertidos na informação emitida pelos serviços de fiscalização em 13 de Março de 1989, bem como no ofício circulado n.º 2 593-SIVA, que não se refere na sentença proferida.

XV. Dispõe o n.º 5 do art.º 68.º da Lei Geral Tributária que “*não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária*”.

XVI. E não se diga, como consta da sentença proferida, que tal artigo se aplique apenas a pedidos de informação prévia vinculativa, até porque o próprio texto do artigo não o exige.

XVII. Por outro lado, o princípio da boa fé, contido no art.º 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, exige “*que se tenha que levar em conta, na actuação da administração fiscal, a confiança que as informações prestadas tenham suscitado nos contribuintes a quem foram prestadas – art.º 6.º, n.º 2, alínea a) do CPA*”.

XVIII. Pelo que a vinculação da administração fiscal deve ser reconhecida em todos os casos que a informação prestada seja objectivamente susceptível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda de harmonia com o informado, o que sucedeu no caso em análise.

XIX. Por outro lado, a recorrente alegou igualmente que deveria atender-se ao facto de constar de orientação genérica a interpretação aplicada, designadamente o ofício circulado n.º 2 593-SIVA, pelo que, ainda por esta via, e em atenção ao princípio da boa fé, deveriam ser anuladas as liquidações relativas aos anos de 1996 e 1997.

XX. Pelo exposto, deverá revogar-se a sentença proferida, na medida em que não fez correcta aplicação do direito aos factos, anulando-se as liquidações impugnadas.

XXI. Por último, e sempre sem prescindir, deveriam ter-se anulado todos os juros compensatórios liquidados à recorrente, uma vez que não existe um facto ilícito e culposo no caso em apreço, tratando-se antes de divergências entre o contribuinte e a administração fiscal, que o contribuinte não poderia prever.

XXII. A sentença proferida violou, assim, entre outros, os artigos 23.º e 23.º-A do CIVA, bem como o n.º 5 do art.º 68.º e o art.º 35.º da Lei Geral Tributária, o art.º 6.º do CPA e o art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, pelo que se impõe a sua revogação.

Não houve contra-alegações.

Por acórdão de 1/2/07, julgou-se o TCAN hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, declarando ser competente para esse efeito a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, pelo Exmo. Magistrado do MP foi emitido parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se fixados os seguintes factos:

a) A impugnante, para efeitos de IVA, encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal até 31/12/1997 e, a partir desta data, no regime de periodicidade trimestral.

b) Em resultado de uma acção inspectiva efectuada à impugnante pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção Geral dos Impostos, foram efectuadas correcções de natureza aritmética, para efeitos de IVA, referentes aos anos de 1996, 1997 e 1998, das quais resultou imposto em falta, nos montantes de 10.931.530\$00, 19.506.694\$00 e 20.206.272\$00, respectivamente.

c) No relatório de inspecção constante do processo administrativo apenso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, foi considerado, além do mais, o seguinte:

“(…) Em Outubro de 1996, o s. p. solicitou à DSIVA esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA de várias questões relacionadas com a Administração do Condomínio do Edifício Brasília. Em 10-10-97, por despacho do Senhor Subdirector Geral foi sancionado parecer com o n.º 1861 (ver anexo 1), do qual transcrevemos as partes mais relevantes que nos conduzem ao enquadramento da actividade.



“... A isenção prevista no art.º 9.º, n.º 23 do CIVA operará desde que verificados os seguintes requisitos:

- os referidos grupos de pessoas deverão exercer actividades isentas.
- só poderá ser exigido dos seus membros a exacta quota parte nas despesas comuns.
- não se poderão verificar distorções de concorrência.

No caso em apreço verifica-se desde logo que o grupo de condóminos em questão integra comerciantes estabelecidos no Centro Comercial Shopping Center Brasília, pelo que estando perante sujeitos passivos não isentos, a aplicação da isenção nos débitos efectuados aos condóminos afigura-se inviável, devendo assim haver liquidação de imposto, à taxa normal de 17% prevista na alínea c) do art.º 18.º CIVA.”

Assim, conclui-se que a actividade está sujeita a IVA pela prática de operações sujeitas, designadamente os débitos aos condóminos das despesas comuns. (...).

### **2.3. Cumprimento das obrigações em sede de IVA**

De acordo com os registos efectuados e elementos de escrita, os procedimentos do s. p. em sede de IVA, nos anos de 1996 a 1998, foram os seguintes:

- Liquidação de imposto nos débitos feitos aos condóminos relativos a uma parte das despesas comuns provenientes de consumos de água, de electricidade, serviços de vigilância e ocupação de espaços publicitários;

- Envio de declarações periódicas de IVA, onde constam os valores liquidados, bem como os respectivos meios de pagamento.

Assim, conclui-se que nas declarações periódicas apresentadas não foi incluído imposto referente a operações tributáveis, designadamente, os débitos efectuados aos condóminos relativos às restantes despesas comuns, já que o entendimento do s. p. foi o de considerar estas operações isentas, apondo nos documentos emitidos a menção “isento de IVA nos termos do art.º 9.º do Código”, e não considerou estes valores nas DPs. (...).

#### **IX- Propostas**

Foram emitidos os documentos de correcção:

- mod. 382 para as correcções em sede de IVA referentes ao exercício de 1996 (a partir do 3.º trimestre), 1997 e 1998.

- Foi levantado auto de notícia.”

d) Na sequência das correcções efectuadas, a Administração Fiscal emitiu as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios identificados na petição inicial, referentes aos anos de 1996, 1997 e 1998, no montante global de 69.902.182\$00, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 30/9/2001.

e) A impugnante apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações, a qual por despacho de 18/6/2002, constante do processo de reclamação graciosa apenso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, foi totalmente indeferida.

f) A notificação daquele despacho foi recebida pela impugnante em 24/7/2002.

g) A presente impugnação foi apresentada em 14/6/2002.

h) No âmbito de uma fiscalização efectuada à impugnante, a Administração Fiscal prestou a informação datada de 13/3/1989, que consta de fls. 53 a 62 dos autos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

i) Na sequência de um pedido apresentado pela impugnante, a Administração Fiscal prestou a informação n.º 1861, de 29/9/1997, constante de fls. 51 a 55 do processo de reclamação graciosa e cujo teor se dá por reproduzido.

**III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida pela ora recorrente contra as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1996 a 1998, e juros compensatórios, com o fundamento de que tais liquidações seriam ilegais porquanto consubstanciavam operações isentas de IVA e, por outro lado, a recorrente teria agido de acordo com orientações emitidas pela própria administração tributária.**

Na sentença recorrida considerou-se que as operações em causa estavam sujeitas a IVA e, por não ter havido qualquer pedido de informação vinculativa sobre os factos, não estava legitimado o procedimento da recorrente, e muito menos a partir da informação de 29/9/1997, junta a fls. 51 a 55 do processo de reclamação apenso, através da qual a AT expressou o entendimento subjacente às liquidações efectuadas.

Considerando, porém, que a não liquidação do IVA devido no período anterior àquela informação se ficou a dever a um erro desculpável da recorrente, que se limitou a seguir a doutrina fixada pela AT, expressa designadamente na informação de 13/3/1989 e no ofício n.º 2593-SIVA, o Mmo. Juiz “a quo” julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida e, em consequência, anulou as liquidações referentes aos juros compensatórios do ano de 1996 e do ano de 1997 (período de Janeiro a Outubro).

Duas questões, portanto, se colocam no presente recurso: a primeira é a de saber se as operações em causa estão ou não isentas de IVA e a segunda se sendo tributadas tais operações são ou não devidos juros compensatórios pela não entrega atempada do imposto devido.

Na génese das liquidações impugnadas está o entendimento da AT de que os débitos das despesas comuns aos condóminos que exercem actividades não isentas são operações tributáveis em IVA, não estando, por isso, enquadrados na isenção prevista no n.º 23 do artigo 9.º CIVA.

Dispõe esta norma que estão isentas de IVA as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, desde que tais serviços sejam directamente necessários ao exercício da actividade e os grupos se limitem a exigir aos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência, considerando-se que os membros do grupo autónomo ainda exercem uma actividade isenta desde que a percentagem de dedução determinada nos termos do artigo 23.º CIVA não seja superior a 10 % (n.º 23-A do art.º 9.º CIVA, na redacção dada pelo n.º 2 do artigo 32.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12).

Sustenta a recorrente que a referência neste preceito ao exercício de uma actividade isenta se deve reportar ao grupo autónomo e não aos membros deste, como defende a AT.

Não tem, porém, razão a recorrente.

Com efeito, se a actividade isenta se reportasse à actividade exercida pelo grupo autónomo em situação alguma se poria a necessidade de isentar qualquer prestação de serviço deste aos seus membros quando por natureza a sua actividade já estava em princípio isenta.

Por outro lado, a própria redacção do n.º 23-A do artigo 9.º CIVA vem reforçar o entendimento de que a referência à actividade isenta se deve reportar à actividade exercida pelos membros do grupo autónomo pois aí se fala expressamente em «... considera-se que os membros do grupo autónomo ainda exercem uma actividade isenta ...».

Assim, da interpretação da norma em apreço, resulta que são as pessoas que integram o grupo autónomo que têm de exercer uma actividade isenta para que possam beneficiar da isenção aí prevista.

Ou seja, as prestações de serviços fornecidas por grupos autónomos de pessoas (entre os quais se integram os condomínios) aos seus membros só estão isentas de IVA se estes exercerem uma actividade isenta e desde que se verifiquem os restantes pressupostos previstos no n.º 23 do artigo 9.º CIVA.

Tratando-se neste caso de comerciantes, que exercem uma actividade não isenta, a prestação de serviços fornecida pela recorrente aos seus membros não está, assim, isenta de IVA, pelo que se mostram justificadas as liquidações impugnadas.

Alega, no entanto, a recorrente que nos anos de 1996 e 1997 (até Outubro) adoptou os procedimentos constantes da informação de 13/3/89 e do ofício circulado n.º 2593-SIVA pelo que, face ao n.º 5 do artigo 68.º da LGT, não estará obrigada ao pagamento do IVA agora liquidado.

Estabelece a norma referida que não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, presumindo-se a boa fé para este efeito, de acordo com o n.º 6 do mesmo preceito, quando o contribuinte solicitar à AT esclarecimento sobre a interpretação e aplicação das normas em causa.

Ora, no caso em apreço, nem as liquidações impugnadas resultaram de aplicação retroactiva de orientações genéricas emitidas pela AT (os actos tributários impugnados não resultaram de aplicação retroactiva do entendimento expresso no ofício circulado 2593-SIVA, de 16/11/93 – v. fls. 127 e 128 dos autos) nem a informação dos serviços de fiscalização de 13/3/89 citada pela recorrente (alínea h) do probatório) tem a natureza de informação prévia vinculativa para a administração fiscal, nos termos dos artigos 72.º e 73.º do CPT, então em vigor, e actual 68.º da LGT.

E só a informação requerida e prestada nesses termos vincula a AT a proceder de acordo com a informação prestada.

Daí que também nesta parte improceda a alegação da recorrente.

Resta-nos apreciar, então, a questão dos juros compensatórios.

Atendendo a que na sentença recorrida já se ordenou a anulação dos juros liquidados com referência ao IVA de 1996 e 1997 (Janeiro a Outubro), decisão de que a Fazenda Pública não recorreu, apenas se coloca, assim, em sede de recurso, a questão de saber se são ou não devidos juros compensatórios pela não liquidação de IVA nos meses de Novembro e Dezembro de 1997 e no ano de 1998.

A este propósito, alega a recorrente que também estes juros deveriam ser anulados uma vez que não existe um facto ilícito e culposo, tratando-se antes de divergências entre o contribuinte e a administração fiscal que aquele não poderia prever.

Nos termos do artigo 89.º CIVA, são devidos juros compensatórios sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou a entrega de parte ou da totalidade do imposto devido.

Também o artigo 35.º, n.º 1 da LGT estabelece que são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito de substituição tributária.

Ora, de acordo com o que resulta da alínea c) do probatório, a solicitação da recorrente, a AT expressou o seu entendimento, através de informação de 10/10/1997, de que os débitos aos condóminos das despesas comuns eram operações sujeitas a IVA, pelo que a partir desta informação a recorrente não pode vir alegar que se limitou a proceder de boa fé e que não poderia prever que fosse outra a posição da AT a este respeito.

E, assim sendo, não se pode concluir, relativamente a este período, como a sentença recorrida o fez em relação ao período anterior, que a não liquidação do imposto devido se ficou a dever a erro desculpável da recorrente, mas antes a um comportamento culpososó a si imputável.

Razão por que, também quanto a esta questão, o recurso não mereça provimento.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Direito de Audição. art. 60º da LGT. art. 13º da Lei n.º 16-A/2002, de 31/Maio.*

### Sumário:

- I — O n.º 1 do art. 60º da LGT assegura a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito.*
- II — Tendo o contribuinte, no decurso de uma acção de fiscalização, sido notificado, ainda no âmbito do procedimento inspectivo, do projecto das correcções, nos termos do citado art. 60º da LGT, sendo assim ouvido numa das fases do procedimento inspectivo, não tem que ser de novo ouvido antes da liquidação.*
- III — É o que resulta do disposto no n.º 3 do citado art. 60º da LGT, na redacção do n.º 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5.*
- IV — Nos termos do n.º 2 do art. 13º desta lei, aquele n.º 1 tem natureza interpretativa.*

Processo n.º 186/07-30.

Recorrente: Palmira Neves Ferreira Agostinho e Outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ AGOSTINHO, identificado nos autos, revertido numa execução fiscal, em que é executada originária, por dívidas de IRC dos anos de 1996 e 1997, ITMOL – Sociedade Industrial de Madeiras, Ld., impugnou judicialmente as respectivas liquidações, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria.

O Mm. Juiz do TAF de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Entretanto, e por falecimento do impugnante, foram habilitados, para prosseguir nos presentes autos, os seu herdeiros, Palmira Neves Ferreira Agostinho, António José Ferreira Agostinho e Verónica Natália Ferreira Agostinho.

Os ditos habilitados interpuseram então recurso da sentença para este Supremo Tribunal.

Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Tribunal a quo fez errada aplicação de direito;

2. Pois que a alínea a) do art. 60º da LGT – em vigor nas datas das liquidações sub-judice – obrigava à audição do contribuinte antes da liquidação, ainda que este direito lhe tivesse sido concedido antes da conclusão do relatório da inspecção à sua contabilidade;

3. O aludido direito de audiência antes da liquidação, foi preterido por parte da Administração Fiscal;

4. A sentença recorrida julgou em sentido contrário, isto é, de que improcedia o vício da falta de audiência prévia invocado na impugnação;

5. Resultou violada a norma contida na alínea a) do art. 60º da LGT, à data dos factos em vigor;

6. Razão porque a sentença sob recurso deverá ser revogada, e, em consequência, determinar-se a anulação das liquidações impugnadas.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

a) A Representante da Fazenda Pública revê-se plenamente na douta sentença que ora vem recorrida, quer na factologia que estabeleceu, quer no enquadramento legal que efectuou, quer, ainda, nas conclusões que sustentou.

b) A sociedade devedora originária foi notificada, ainda no âmbito do procedimento inspectivo, do projecto das correcções efectuadas, através de carta registada, datada de 1999.08.30

c) A Administração Fiscal não notificou para (segundo) direito de audiência antes das liquidações em causa, porquanto face à lei vigente não teria, nem deveria, tê-lo feito.

d) Efectivamente, tais liquidações fundaram-se em correcções já previamente dadas a conhecer à sociedade interessada e sobre as quais já havia sido possibilitado o exercício daquele direito.

e) Sendo, também, esse o exacto sentido que a actual redacção do art. 60º da LGT acolhe, na redacção atribuída pela Lei n. 16-A/2002, de 31 de Maio.

f) Com o carácter interpretativo (art. 13º/1 do Código Civil) que o n. 2 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31 de Maio, lhe atribuiu.

g) E assim o procedimento de liquidação não revela qualquer falha que mereça censura.

h) Como bem se decidiu na douta sentença ora recorrida que deve ser mantida.

i) Com a consequente improcedência do recurso ora interposto.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A sociedade ITMOL – Sociedade Industrial de Madeiras, Lda. foi submetida a uma acção de fiscalização que incidiu sobre os exercícios de 1996 e 1997. No âmbito dessa acção foi elaborado o relatório da inspecção junto a fls. 23 e ss. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. Consta desse relatório designadamente que:

a) o sujeito passivo recorre ao aluguer de equipamento especializado (bombas) para a realização dos serviços prestados de bombagem de betão. O serviço de aluguer é prestado pelo sujeito passivo francês INTER SERVICE POMPE (...)

b) Em 31/12/1996 é contabilizada a factura n. 963874 de Esc. 147.420.000\$00 do sujeito passivo francês, referente ao aluguer de bombas no período de 1994 a 1996. Estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte, nos termos do art. 75 do CIRC (...);

c) Em 31/12/1997 é contabilizada a factura n. 973640 de Esc. 31.640.400\$00 do sujeito passivo francês, referente ao aluguer de bombas durante o ano de 1997. Estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte, os termos do art. 75 do CIRC (...)

3. Tendo em conta os montantes pagos, a Administração Fiscal considerou que a retenção devida era de 15%, pelo que procedeu à liquidação adicional em conformidade de que resultou IR nos montantes de 22.11.300\$ e 4.746.060\$, respectivamente.

4. A sociedade ITMOL foi notificada do projecto de correcções através de carta registada, e no prazo de 10 dias nada disse.

5. Instaurada execução, foi a mesma revertida contra os sócios gerentes, entre os quais o impugnante.

6. Quantia que foi paga em 20/10/2003.

3. Está em causa a interpretação do art. 60º da LGT.

Vejamus então.

O art. 60º da LGT, subordinado à epígrafe “princípio da participação”, vem dar corpo ao art. 267º, n. 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

E o n. 1 deste artigo concretiza os moldes da participação dos contribuintes na formação dessas decisões e deliberações.

Como resulta do probatório, o originário devedor foi ouvido (nos termos do citado art. 60º da LGT), sendo notificado do projecto de correcções.

E sobre o ponto escreve a Mm. Juiz a quo, na sua sentença, o seguinte:

“Tendo sido facultado o exercício do direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspecção, só se impunha o exercício do novo direito se a liquidação se baseasse em elementos distintos daqueles por que o direito de audiência inicialmente se concretizou.

“Manifestamente não é o caso...”.

Já vimos que o originário devedor foi ouvido sobre o projecto de correcções.  
Mas não foi ouvido antes da liquidação.

Quid juris?

Será que o contribuinte deve também ser ouvido antes da liquidação?

A questão encontra-se hoje resolvida no n. 3 do citado art. 60º da LGT, que dispõe:

“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 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”.

É certo que este normativo resulta do n. 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, ou seja, posterior à acção de fiscalização e à notificação da inspecção tributária.

Porém, o n. 2 daquele art. 13º estatui que o citado n. 1 tem natureza interpretativa.

E, como é sabido, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil).

A lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa.

Acresce dizer - e já o referimos acima - que a lei interpretativa “retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada” (1).

Vale isto por dizer que, no caso, e face ao probatório, atento o respectivo quadro legal, não havia lugar à audição do originário devedor antes da liquidação, por isso que o mesmo fora ouvido sobre o projecto de correcções. Ou seja: foi exercido o direito de audição. E, no caso, não foram invocados factos novos sobre os quais o originário devedor não se tenha pronunciado.

Assim, não tinha ele que ser ouvido antes da liquidação.

As liquidações adicionais de IRC não padecem pois do alegado vício de violação de lei.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

(1) Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, 2ª Edição, anotação ao art. 13º

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IRC — Direito de Audição — Fixação da matéria colectável por métodos indirectos.*

### Sumário:

*Fixada a matéria colectável nos termos do artigo 83.º, n.º 1, alínea c) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, com referência à base tributável em IVA acrescido de um coeficiente de 20%, tal fixação envolve a aplicação de métodos indirectos de determinação do lucro tributável — artigos 52.º e seguintes — havendo, em tal hipótese, lugar ao “direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos”, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea d), da Lei Geral Tributária.*

Processo n.º 192/07-30.

Recorrente: Cesarina, Comércio artigos de Bebé, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Cesarina, Comércio artigos de Bebé, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRC de 1996.

Fundamentou-se a decisão em que, quanto à falta de fundamentação, e tendo embora “o contribuinte o direito a ser esclarecido de todas as razões em que se baseou a Administração Fiscal – o que traduz o princípio da transparência a que a Administração, no exercício das suas funções, está sujeita -”, todavia, e sic, “a notificação da liquidação observou os preceitos dos artigos 36.º e 38.º do CPPT” e “a liquidação [a sua notificação, entenda-se] foi validamente efectuada por carta registada e com aviso de recepção”; e quanto à violação do direito de audição prévia, esta encontra-se dispensada, “de acordo com a alínea b) do n.º 3 do ponto II da Circular 13/99, de 8 de Julho, uma vez que a Administração Fiscal ao proceder à liquidação em causa, actuou exclusivamente no uso de poderes vinculados”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

- A douta sentença do tribunal a quo padece de incorrecções e deficiências, impossibilitando uma aplicação correcta do direito aos factos;

- A Administração Fiscal para efectuar a liquidação oficiosa procedeu à determinação da matéria colectável, para efeitos de IRC e do exercício de 1996, recorrendo à aplicação de métodos indirectos, o que implicitamente obriga a mesma a chamar o impugnante para participar na formação da decisão, de acordo com o regime previsto na al.a) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, o que não aconteceu;

- O direito de audição prévia antes da decisão de aplicação de métodos indirectos também foi violado, pela Administração Fiscal, uma vez que o impugnante tentou apresentar a declaração de rendimentos a que se refere o art.º 112.º do CIRC, no Serviço de Finanças de Valongo I, em data anterior à da liquidação de IRC do ano de 1996, tendo sido recusado o seu recebimento, invocando-se ordens superiormente emitidas;

- Porque o princípio da participação em questões que importam à decisão que vier a ser tomada constitui reserva inalienável e direito fundamental dos contribuintes, previsto no art.º 276º, n.º 5 da CRP, art.º 60º da LGT e art.º 100 e ss do CPA, a sua não observância será causa de nulidade da decisão final (art.º 133.º, n.º 2 alínea d) do CPA) ou se se considerar que apenas está em causa um direito adjectivo, traduzir-se-á num vício de forma da decisão final, importando a anulabilidade do acto correspondente à decisão final (art.º 135.º CPA);

- Negada que foi a possibilidade do exercício do direito de audição prévia, igualmente foi sonogado à impugnante o direito de lançar mão do procedimento de revisão previsto no artº 91 da LGT, meio próprio e adequado para a contestação dos actos tributários desenvolvidos por recurso a métodos indirectos de tributação, por se verificarem os pressupostos substantivos previsto nos art.ºs 87.º alínea b) e 88º alínea a), ambos da LGT;

- À Administração Fiscal está cometido o dever de ofício de promover o exercício do direito de audição, entendimento este vertido em diversas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos acórdãos proc. n.ºs 026615 de 27.02.2002, bem como o n.º 0684/03 de 02.07.2003 e mais recentemente o acórdão proc. n.º 01877/03 de 16.06.2004, todos da 2ª Secção do STA.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que, no caso, se impunha a audição do contribuinte, nos termos das alíneas a) e d) do artigo 60.º da LGT, tendo em conta a base da liquidação – os elementos de que a Administração Fiscal dispunha -, de acordo com o artigo 83.º, n.º 1, alínea c) do CIRC, por um lado e, por outro, a diversidade de hipóteses de deduções ao montante apurado daquela forma, previstos no n.º 2 daquele artigo 83.º.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 – A impugnante foi notificada para pagamento do IRC do ano de 1996 através do documento de cobrança/liquidação n.º 20018310013564, de 25.09.2001, com data limite de pagamento de 12.11.2001, no montante de 2.526,93 euros.

2 – Deduziu reclamação graciosa da liquidação tendo a mesma sido indeferida pelo Chefe de Serviço de Valongo I em 15.12.2003.

3 - Não conformada com a decisão proferida, recorreu em 11.02.2004 hierarquicamente para o Director-Geral dos Impostos.

4 – Foi negado provimento ao recurso, por despacho de 20.10.2004.

5 – A ora impugnante tentou apresentar a declaração de rendimentos a que se refere o artigo 112.º do CIRC, no Serviço de Finanças de Valongo I, em data anterior à liquidação de IRC do ano de 1996, tendo sido recusado o seu recebimento, invocando-se ordens superiores constantes do último parágrafo do ofício n.º 35523, de 01.10.01, da DSIRC.

6 – Na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável de IRC do ano de 1996, a Administração Fiscal recorreu à determinação da matéria colectável por métodos indirectos e procedeu à liquidação oficiosa tomando por base os elementos de que dispunha, nos termos do artigo 83.º do CIRC.

Vejamos, pois:

Como ressalta do probatório, a Administração Fiscal, à míngua das pertinentes declarações, modelo 22, de IRC e da consequente inexistência de qualquer matéria colectável conhecida, de exercícios anteriores, procedeu ao apuramento da matéria colectável da ora recorrente, com base nos elementos de que dispunha, nos termos do artigo 83.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, com referência ao exercício de 1996.

E fê-lo aplicando um coeficiente de 20% à base tributável de IVA, do mesmo exercício.

Assim, a questão dos autos é a de saber se havia, aí, lugar a audição prévia, tanto “antes da decisão de aplicação de métodos indirectos” como da liquidação – artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e d) da Lei Geral Tributária.

Ora, a Administração Fiscal procedeu, no caso, a uma fixação indirecta da matéria colectável, não só porque tomou por base a matéria tributável do IVA – e não do IRC que, como se disse, desconhecia –, como lhe aplicou um coeficiente de 20%.

Não se socorreu, pois, senão indirectamente, da contabilidade do contribuinte – cfr. artigos 16.º e 52.º do CIRC e, nomeadamente, o artigo 88.º, alínea a), da LGT – inexistência de declarações.

Como é sabido, o artigo 60.º da LGT, epigrafiado “Princípio da participação”, obriga a administração tributária a ouvir o contribuinte antes de tomar decisões que o afectem, sendo que, nos termos do seu n.º 1, por via de regra, a participação do contribuinte é assegurada através do exercício do direito de audição. Pretendeu, deste modo, o legislador fiscal concretizar o princípio constitucional da “participação dos cidadãos nas decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” (artigo 265.º, n.º 5, da Constituição), criando uma disposição legal que evita que o contribuinte sofra uma decisão desfavorável da administração tributária sem que tenha previamente oportunidade de expor a sua opinião.

No caso, havia, pois, lugar à audição do contribuinte, nos precisos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, nada lhe obstando a actuação vinculada da Administração que, aliás, apenas se concretizou no “procedimento e forma de liquidação” ut dito artigo 83.º do CIRC.

Não faltam, naquele artigo 60.º, hipóteses de actuação vinculada – desde logo o presente, aplicação de métodos indirectos cujos pressupostos são taxativos – em que igualmente avulta o dito princípio de participação do contribuinte na formação das decisões que lhe dizem respeito.

A circular 13/99, de 8 de Julho, em que a sentença se baseou, para além de, em rigor e como se disse, não abarcar a hipótese em causa nos autos, apenas vincula a Administração Fiscal, por inserida no domínio de relações de hierarquia, mas não o contribuinte.

As circulares são actos do poder de direcção típico das relações de hierarquia administrativa, concretizando instruções gerais, vinculativas para os órgãos, funcionários e agentes a quem se dirige, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar.

Cfr. o Parecer da Procuradoria-Geral da República, in Diário da República – II Série, de 24 de Outubro de 1998 e o recente acórdão do STA, de 31 de Maio de 2006, recurso n.º 26.622.

Mas que não vinculam o contribuinte pois que não têm valor normativo.

Pretende igualmente a recorrente que lhe deveria ter sido facultado o exercício do direito de audição antes da liquidação.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do dito artigo 60.º, o contribuinte goza efectivamente de tal direito.

Todavia, estabelece o n.º 3 do mesmo inciso normativo, na redacção do n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, que “tendo o contribuinte sido ouvido anteriormente em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 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”.

Assim, haverá lugar a tal audição no caso de existência de factos novos.

Ou seja, se ouvido o contribuinte antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, só deverá ser ouvido, antes da liquidação, no caso de existência de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas neste STA, sendo devidas na instância pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. art. 76º, n. 2, do cppt. Impugnação Judicial. Prazo.*

**Sumário:**

- I — Interposto recurso hierárquico do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial da decisão proferida no recurso hierárquico e não recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial).*
- II — O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da decisão aí proferida (art. 102º, I, e) do CPPT, ou a partir da formação da presunção de indeferimento tácito — alínea d), do mesmo normativo.*
- III — Não tem aplicação ao caso o disposto no art. 102º, n. 2, do CPPT.*

Processo n.º: 235/07-30.

Recorrente: MOTA-ENGIL, Engenharia e Construção, SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. MOTA-ENGIL, Engenharia e Construção, SA, com sede na Casa da Calçada, Largo do Paço, 6, Amarante, impugnou judicialmente, junto do TAF de Penafiel, o indeferimento tácito do recurso hierárquico da decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa do acto tributário de liquidação adicional de juros compensatórios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação intempestiva.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;

B. Do indeferimento expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;

C. Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;

D. Sobre a mesma recaiu a decisão a quo que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e conseqüente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;

E. A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;

F. Desde logo, comece-se por dizer que não é absolutamente claro qual o entendimento acolhido na sentença recorrida acerca do meio processual para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

G. Com efeito, a determinada altura, na sentença (concretamente, a fls. 118), é referido que o “recurso hierárquico é facultativo, e do seu indeferimento, não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do artigo 76º, n. 2”;

H. Mas, adiante, reproduzindo excerto de aresto do TCA Sul, apresenta posição claramente divergente, no sentido de que “a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa... é feita através do processo de impugnação judicial previsto nos artigos 99º e seguintes deste Código como resulta do preceituado no artigo 97º, n.º 1 d) e p) e 3 do artigo 76º do referido Código”;

I. A este propósito, contudo, não restam dúvidas de que, pese embora o disposto no n. 2 do artigo 76º do CPPT e a referência nele contida ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

J. No caso em apreço, a impugnação judicial deduzida é o meio processual adequado, já que visa impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) o acto tributário de liquidação;

K. E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;

L. É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito, no caso tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que constitui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;

M. Sendo certo, em harmonia com jurisprudência do STA, que nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 582);



N. Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial (directa dos actos de liquidação);

O. Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados - por a mesma ser intempestiva - já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n. 1 do artigo 102.º do CPPT);

P. Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;

Q. De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;

R. Apesar de o prazo de 90 dias - a contar, nos termos da alínea a) do n. 1 do artigo 102º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte - para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

S. Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

T. Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expreso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expreso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação. [...]. Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa da impugnação judicial, o acto de liquidação”.

U. Pelo que, estando em causa o indeferimento expreso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102º, n. 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico), se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n. 1 do artigo 102º do CPPT);

V. Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

W. Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76º, n. 2, e 102º, n. 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

— Das liquidações supra referidas foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 29.11.2005.

— A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 6.01.2006.

— A referida notificação advertia-a de que podia:

a. no prazo de 30 dias, interpor recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças.

b. ou, no prazo de 15 dias, podia deduzir impugnação judicial nos termos do art.102º, n. 2 do CPPT.

— A ora impugnante interpôs em 03.02.2006 recurso hierárquico, que foi tacitamente indeferido.

— Em 26.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

3. A questão a decidir nos presentes autos é esta: qual o prazo para impugnar judicialmente a decisão do recurso hierárquico interposto da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa?

O Mm. Juiz a quo entende que tal prazo é de 15 dias após a notificação do indeferimento da reclamação, defendendo que do indeferimento do recurso hierárquico não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, com fundamentos diversos dos da impugnação, e que não impliquem apreciação da liquidação.

Escreveu expressamente:

“Na verdade, o recurso hierárquico é meramente facultativo, e do seu indeferimento não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do art. 76º, n. 2, com fundamentos diversos dos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação”.

Quid juris?

Tem razão o recorrente quando diz que não é claro, da sentença recorrida, qual o entendimento concreto do Mm. Juiz perante o indeferimento do recurso hierárquico: se o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) se a impugnação judicial.

Isto porque logo a seguir o Mm. Juiz a quo, transcrevendo um acórdão do TCA – Sul, escreve:

“A impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa ... é feita através de processo de impugnação judicial previsto nos art<sup>os</sup> 99<sup>o</sup> e ss. deste Código como resulta do preceituado no art. 97<sup>o</sup>, n. 1 d) e p) e 3<sup>o</sup> do art. 76<sup>o</sup> do referido Código”.

Cumpra dar resposta à questão formulada.

Avencemos então.

Estamos, no caso concreto, perante um recurso hierárquico que tem subjacente um acto tributário de liquidação.

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 76<sup>o</sup>, n. 2, do CPPT:

“A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Quer isto dizer que da decisão, expressa ou tácita, do recurso hierárquico cabe recurso.

A lei fala em recurso contencioso (que hoje, como dissemos, se deve reportar à acção administrativa especial).

Sendo embora certo que a lei faz referência expressa – e só – ao recurso contencioso, há que compaginar este normativo com o art. 101<sup>o</sup>, alíneas a) e j) da LGT e com o art. art. 97<sup>o</sup>, n. 1, alíneas d) e p) do CPPT.

Assim, a melhor hermenêutica de todas estas normas é aquela que leva a concluir que cabe processo de impugnação, se estiver em causa, mesmo que mediamente, como é o caso, a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, ficando o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial), reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação <sup>(1)</sup>.

Tendo em conta que, como dissemos, está em causa, mediamente, um acto tributário de liquidação, então podemos concluir, face ao que vai dito, que o modo de atacar o indeferimento do recurso hierárquico é através da impugnação judicial.

A apresentar no prazo de 90 dias, seja do acto expresso de indeferimento, seja a partir da formação da presunção de indeferimento tácito – art. 102<sup>o</sup>, 1, e) e d) do CPPT <sup>(2)</sup>.

Decidindo como decidi, ou seja, que, no caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação é de 15 dias após a notificação desse indeferimento (olvidando assim o recurso hierárquico e as inerentes consequências da interposição deste recurso), a decisão recorrida não pode manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de intempestividade da impugnação com os fundamentos expressos na sentença.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — Baeta de Queiroz.

<sup>(1)</sup> Vide, a propósito, Jorge de Sousa, no seu CPPT, comentado e anotado, 2006, I volume, págs. 578 e ss.

<sup>(2)</sup> Sobre o ponto, vejam-se nomeadamente os acórdãos deste STA de 22/6/2005 (rec. n. 515/05) e de 8/6/2005 (rec. 201/05).

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IRS. Rendimentos da categoria B. Rendimento colectável. Deficientes. Isenção. EBF.*

### Sumário:

*I — O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos de diferentes categorias, entre as quais se inclui a categoria B respeitante aos rendimentos empresariais e profissionais.*

*II — O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos.*

III — A isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º EBF aplica-se directamente aos rendimentos brutos das categorias susceptíveis de beneficiar da mesma e não ao rendimento líquido ou ao rendimento colectável do sujeito passivo.

Processo n.º 265/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Dionísio Manuel Mendes Galinha.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. António Calhau.

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

I – O representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Dionísio Manuel Mendes Galinha, residente em Vila Nova da Barquinha, contra a liquidação de IRS do ano de 2002, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

- A douta sentença de que se recorre incorreu em errónea interpretação do disposto (à data do facto tributário vigente) na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF.

- O erro na aplicação do Direito em que incorre a douta sentença inicia-se desde logo com a incorrecta convocação ao despacho decisório do disposto no artigo 1.º do CIRS, posto que para a interpretação sobre como aplicar a isenção preceituada na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF não passa por recorrer ao estatuído na norma 1.ª do Código do IRS.

- Mas antes sim pela análise das distintas soluções e técnicas preconizadas pelo legislador no Estatuto dos Benefícios Fiscais, designadamente em sede de IRS, para assim poder apreender qual o pensamento e intuito legislativo que presidiu à redacção do então vigente n.º 1 do artigo 16.º do EBF.

- Soçobra ainda em desfavor da douta sentença o facto da questão da incidência em sede de IRS se ter limitado a uma errónea interpretação de um preceito legal (artigo 1.º) quando, na verdade, para efeito de escrutínio da incidência em sede de IRS imprescindível se tornava *in casu* atentar ao teor dos artigos 2.º e 3.º do CIRS.

- Isto porque, se existe norma que define directa e concretamente quais as realidades materiais sobre as quais recai o imposto sobre as pessoas singulares, essa norma não é a primeira do CIRS, mas antes os dispositivos legais constantes dos artigos 2.º a 11.º do CIRS, na medida em que são estes que delimitam verdadeiramente qual a base de incidência real do imposto, escalpelizando os rendimentos sujeitos a cada uma das categorias do imposto.

- Quer-se com isto afirmar que, ainda que trazendo à colação a matéria da incidência real em termos de IRS para conferir solução em conformidade com a letra da norma e o espírito legislativo subjacente à aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF, a conclusão teria necessariamente de ser diametralmente oposta àquela que levou vencimento na douta sentença de que se recorre.

- Ou seja, teria de se acolher a interpretação legal vinda de defender pela Fazenda Pública neste pleito e até hoje (ao que nos é dado conhecer) absolutamente pacífica na doutrina e na jurisprudência no sentido de aplicar a isenção de 50% da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF ao rendimento bruto auferido pelo beneficiário em sede de categorias A e B.

- O que vale por dizer que no caso dos vertentes autos, afirmando a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF uma isenção de tributação de 50% dos rendimentos de categoria A e B, o intérprete terá, em caso de eventual dúvida sobre quais os rendimentos sujeitos a IRS, de recorrer ao normativo ou normativos que lhe permitam delimitar positivamente a incidência real do imposto em cada uma das categorias do IRS.

- Delimitação essa das realidades sujeitas a IRS que apenas podem ser colhidas no caso da citada alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF pela análise dos artigos 2.º e 3.º do CIRS, respectivamente.

- Discorda a Fazenda Pública da interpretação efectuada pela douta sentença segundo a qual o IRS incide sobre o rendimento colectável, o que se afigura seguramente destituído de fundamento.

- Igual conclusão se impõe retirar relativamente a uma solução de aplicação da isenção ao rendimento depois de aplicados os respectivos coeficientes ao caso aplicáveis, os quais constam do artigo 31.º do CIRS.

- O rendimento *in casu* susceptível de beneficiar da aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF são os rendimentos auferidos pelo impugnante em sede de trabalho independente, subsumidos na norma de incidência do artigo 3.º do CIRS que mais não é do que o rendimento bruto.

- No caso do n.º 1 do artigo 16.º do EBF, ter-se-á de partir do princípio que, uma vez mais, o legislador consagrou a melhor solução e exprimiu correctamente o pensamento legislativo.

- A expressão “rendimentos” sem mais concretização jamais poderá significar qualquer expressão quantitativa fiscal que não seja rendimento na acepção dos valores auferidos ou postos à disposição de determinada pessoa singular e sujeitos a tributação em sede de IRS nos termos dos artigos 2.º a 11.º do CIRS.

- Prejudicando qualquer interpretação da norma no sentido de fazer operar a isenção sobre o rendimento colectável ou mesmo sobre o rendimento líquido da categoria, na medida em que a estes não corresponde o quantitativo efectivamente auferido ou posto à disposição da pessoa singular, mas antes a meros resultados de fórmulas de cálculo utilizadas por força da aplicação das técnicas de apuro consagradas no apuramento do imposto em causa – IRS.

- Em abono da interpretação posta em prática pela liquidação de IRS posta em crise neste pleito, importa realçar o posicionamento de Maria Teresa Barbot Veiga Faria, a qual em anotação ao artigo 44.º do “Estatuto dos Benefícios Fiscais – Notas explicativas”, Editora Rei dos Livros, Edição de 1998: *“O benefício consagrado no n.º 1 deste artigo consiste na não tributação em IRS de 50% dos rendimentos brutos das categorias A (Rendimentos do trabalho dependente) e B (Rendimentos do trabalho independente) ...”*.

- Conclui-se pois e sem margem para qualquer dúvida que o texto do preceito reconstitui de forma perfeita o pensamento legislativo, posto que fica demonstrado que sempre que o legislador se pretende referir a rendimento que não o bruto ou ilíquido o faz referindo-se expressamente ao específico estágio do apuramento do imposto a que se aplica o correspondente benefício fiscal.

- Em suma, a isenção constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do EBF terá nos termos legais de ser interpretada como se aplicando ao rendimento bruto da categoria A e/ou B do contribuinte que reúna os pressupostos para dela poder beneficiar, como é o caso do ora impugnante.

- Tendo a liquidação impugnada adoptado a interpretação supra do citado preceito legal, não podia, nem pode, a Fazenda Pública acompanhar os fundamentos e o sentido da douta decisão de que ora se recorre.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante exerce actividade profissional, com o CAE 52463, e o NIF 196842883, na área do Serviço de Finanças de V. N. da Barquinha.

2. Em 28.04.2003 apresentou naquele Serviço de Finanças a Declaração Mod. 3 – Anexo B de IRS relativamente aos rendimentos do ano de 2002, respeitante a rendimentos profissionais, comerciais ou industriais sujeito ao regime simplificado, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

3. Conforme informação prestada pela Técnica da Administração Tributária dos SF de V. N. da Barquinha a fls. 37 e 38 dos autos, o aqui impugnante é deficiente com grau de invalidez que lhe foi atribuído superior a 60 %.

4. Em 18/08/2003 foi efectuada ao impugnante a liquidação de IRS, de acordo com os rendimentos declarados e referidos em 2., a que foi atribuído o n.º 5113015168, conf. fls. 5 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de € 2.951,78.

5. A nota de liquidação supra referida tem data limite de pagamento em 08/10/2003.

6. A presente impugnação foi apresentada no SF de Vila Nova da Barquinha em 16/12/2003.

**III** – Vem o presente recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública da sentença da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrido contra a liquidação de IRS do ano de 2002 e, em consequência, anulou tal liquidação com fundamento em erro na determinação da matéria tributável por ter a AF procedido à aplicação do benefício do artigo 16.º do EBF directamente ao rendimento bruto do impugnante e não ao rendimento colectável.

Nos termos do artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do EBF, ficam isentos de tributação em IRS 50 % dos rendimentos da categoria B auferidos por titulares deficientes, com o limite de € 13.504,76 fixado para o ano de 2002.

A questão aqui em apreço resume-se em saber se a isenção prevista no artigo 16.º do EBF deve ser efectuada ao rendimento bruto, como fez a AF, ou ao rendimento colectável, como se entendeu na sentença recorrida.

Nesta a Mma. Juíza “a quo” concluiu que a aplicação deste benefício pressupunha necessariamente a determinação do rendimento colectável pois só este rendimento se encontra sujeito a imposto e não o rendimento bruto que constitui a sua base tributável.

Mas não tem, a nosso ver, razão.

Com efeito, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos de diferentes categorias, entre as quais se inclui a categoria B respeitante aos rendimentos empresariais e profissionais (artigo 1.º CIRS).

Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais, nomeadamente, os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (artigo 3.º CIRS).

A determinação destes rendimentos faz-se com base na contabilidade dos sujeitos passivos ou na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado (artigo 31.º CIRS).

O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos (artigo 21.º CIRS).

É sobre este rendimento que se hão-de depois aplicar as taxas constantes da tabela do artigo 71.º CIRS.

Ora, não é correcto afirmar-se, como se faz na sentença recorrida, que só este rendimento está sujeito a imposto.

Pelo contrário, o imposto incide sobre todo o rendimento auferido, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

E só depois de este estar apurado se pode determinar o rendimento colectável sobre o qual incidirá a taxa correspondente com vista ao cálculo do imposto a pagar.

Sendo que, no caso do IRS, o rendimento colectável será sempre o que resultar do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano.

Assim, se a isenção em causa se reporta apenas a uma dessas categorias ela ter-se-á que aplicar ao rendimento da categoria a isentar para que se possa levar este ao englobamento já subtraído da parte isenta e não ao rendimento colectável que engloba rendimentos de outras categorias relativamente às quais a isenção se não aplica.

Por outro lado, constituindo a isenção modalidade de benefício fiscal que incide sobre os rendimentos sujeitos a tributação (artigo 2.º, n.º 1 EBF), estes, sem dúvida, que são objectivamente todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo e enquadráveis neste caso na previsão do artigo 3.º CIRS.

Acresce que se outra fosse a intenção do legislador este tê-lo-ia dito de forma expressa, como, de resto, o faz a propósito dos abatimentos respeitantes aos encargos com pensões (artigo 56.º CIRS) e no próprio EBF nos artigos 16.º, n.º 2, 18.º, n.º 1 e 56.º, n.º 1.

Daí que se tenha, pois, que concluir que a isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º EBF deve incidir sobre o rendimento global das categorias abrangidas e não sobre o rendimento colectável, como se sustenta na decisão recorrida.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgar improcedente a impugnação judicial, mantendo-se, em consequência, a liquidação impugnada.

Custas pelo ora recorrido apenas na 1.ª instância.

Lisboa 16 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IRS. Deficientes. Rendimentos empresariais e profissionais. Isenção parcial. Rendimento bruto. Rendimento colectável.*

### Sumário:

*A isenção parcial de que gozam os rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos deficientes, consagrada no artigo 16º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Benefícios Fiscais, reporta-se ao rendimento bruto da categoria B, e não ao rendimento colectável que venha a ser apurado.*

Processo n.º 304/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Dionísio Manuel Mendes Galinha.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano de 2003 deduzida por DIONÍSIO MANUEL MENDES GALINHA, residente em Vila Nova da Barquinha.

Formula as seguintes conclusões, cuja numeração foi por nós aposta:

«1

A douda sentença de que se recorre incorreu em errónea interpretação do disposto (à data do facto tributário vigente) na alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF.

2

O erro na aplicação do Direito em que incorre a douta sentença inicia-se desde logo com a incorrecta convocação ao despacho decisório do disposto nos artigos 1º e 78º do CIRS, posto que para a interpretação sobre como aplicar a isenção preceituada na alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF, não passa por recorrer ao estatuído em qualquer das versadas normas do Código do IRS.

3

Mas antes sim pela análise das distintas soluções e técnicas preconizadas pelo legislador no Estatuto de Benefícios Fiscais, designadamente em sede de IRS, para assim, poder apreender qual o pensamento e intuito legislativo que presidiu à redacção do então vigente n.º 1 do artigo 16º do EBF.

4

Soçobra ainda em desfavor da douta sentença, o facto da questão da incidência em sede de IRS se ter limitado a uma errónea interpretação de um preceito legal (artigo 1º), quando na verdade, para efeito de escrutínio da incidência em sede de IRS, imprescindível se tornava *in casu*, atentar no teor dos artigos 2º e 3º do CIRS.

5

Isto porque, se existe norma que define directa e concretamente quais as realidades materiais sobre as quais recai o imposto sobre as pessoas singulares, essa norma não é a primeira do CIRS, mas antes os dispositivos legais constantes do artigo 2º a 11º do CIRS, na medida em que são estes que delimitam verdadeiramente qual a base de incidência real do imposto, escalpelizando os rendimentos sujeitos a cada uma das categorias do imposto.

6

Quer-se com isto afirmar que, ainda que trazendo à colação a matéria da incidência real em termos de IRS, para conferir solução em conformidade com a letra da norma e o espírito legislativo subjacente à aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF, a conclusão teria necessariamente de ser diametralmente oposta àquela que levou vencimento na douta sentença de que se recorre.

7

Ou seja, teria de se acolher a interpretação legal vinda de defender pela Fazenda Pública neste pleito e até hoje (ao que nos é dado conhecer) absolutamente pacífica na doutrina e na jurisprudência, no sentido de aplicar a isenção de 50% da alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF ao rendimento bruto auferido pelo beneficiário em sede de categorias A e B.

8

O que vale por dizer que no caso dos vertentes autos, afirmando a alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF uma isenção de tributação de 50% dos rendimentos de categoria A e B, o intérprete terá, em caso de eventual dúvida sobre quais os rendimentos sujeitos a IRS, de recorrer ao normativo ou normativos que lhe permitam delimitar positivamente a incidência real do imposto em cada uma das categorias do IRS.

9

Delimitação essa das realidades sujeitas a IRS que apenas podem ser colhidas no caso da citada alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF, pela análise dos artigos 2º e 3º do CIRS, respectivamente.

10

Discorda a Fazenda Pública da interpretação efectuada pela douta sentença segundo a qual o IRS incide sobre o rendimento líquido da categoria B (depois de aplicados os respectivos coeficientes ao caso aplicáveis, os quais constam do artigo 31º do CIRS), o que se afigura seguramente destituído de fundamento.

11

O rendimento *in casu* susceptível de beneficiar da aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF são os rendimentos auferidos pelo impugnante em sede de trabalho independente, subsumidos na norma de incidência do artigo 3º do CIRS, que mais não é do que o rendimento bruto.

12

No caso do n.º 1 do artigo 16º do EBF, ter-se-á de partir do princípio que, uma vez mais, o legislador consagrou a melhor solução e exprimiu correctamente o pensamento legislativo.

13

A expressão “rendimentos” sem mais concretização, jamais poderá significar qualquer expressão quantitativa fiscal que não seja rendimento na acepção dos valores auferidos ou postos à disposição de determinada pessoa singular e sujeitos a tributação em sede de IRS nos termos do artigos 2º a 11º do CIRS.

14

Prejudicando qualquer interpretação da norma no sentido de fazer operar a isenção sobre o rendimento colectável ou mesmo sobre o rendimento líquido da categoria, na medida em que a estes não corresponde o quantitativo efectivamente auferido ou posto à disposição da pessoa singular, mas antes a meros resultados de fórmulas de cálculo utilizadas por força da aplicação das técnicas de apuro consagradas no apuramento do imposto em causa – IRS.

15

Em abono da interpretação posta em prática pela liquidação de IRS posta em crise neste pleito, importa realçar o posicionamento de Maria Teresa Barbot Veiga Faria, a qual em anotação ao artigo 44º do “Estatuto dos Benefícios Fiscais — Notas explicativas”, Editora Rei dos Livros, Edição de 1998: “*O benefício consagrado no n.º 1 deste artigo consiste na não tributação em IRS de 50% dos rendimentos brutos das categorias A (Rendimentos do trabalho dependente) e B (Rendimentos do trabalho independente)...*”

16

Conclui-se pois e sem margem para qualquer dúvida que o texto do preceito reconstitui de forma perfeita o pensamento legislativo, posto que fica demonstrado que sempre que o legislador se pretende referir a rendimento que não o bruto ou líquido, o faz referindo-se expressamente ao específico estágio do apuramento do imposto a que se aplica o correspondente benefício fiscal.

17

Em suma, a isenção constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF terá nos termos legais de ser interpretada como se aplicando ao rendimento bruto da categoria A e/ou B do contribuinte que reúna os pressupostos para dela poder beneficiar, como é o caso do ora impugnante.

18

Tendo a liquidação impugnada adoptado a interpretação supra do citado preceito legal, não podia, nem pode a Fazenda Pública acompanhar os fundamentos e o sentido da douta decisão de que ora se recorre.

Nestes termos e nos demais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente, considerando-se a liquidação, por força da correcta interpretação efectuada à alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do EBF, legalmente efectuada, revogando-se a douta sentença do Meritíssimo Juiz “a quo”, substituindo-a por outra em que seja julgada totalmente improcedente a presente impugnação judicial».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido do provimento do recurso, pelas razões que assim expõe:

«Sufragamos a interpretação da norma constante do artº 16º n.º 1 alínea a) EBF sustentada pela Fazenda Pública (incidência da isenção sobre o rendimento global das categorias, e não sobre o rendimento líquido ou sobre o rendimento colectável, como defendido na sentença), como resultado da consideração articulada dos seguintes argumentos:

a) a isenção constitui modalidade de benefício fiscal que incide sobre os rendimentos sujeitos a tributação (artº 2º n.º 1 EBF); distingue-se da situação de não sujeição tributária, traduzida em norma de delimitação negativa expressa de incidência (arts 2º n.º 1 e 3º n.ºs 1 e 2 EBF)

b) as normas de delimitação negativa expressa de incidência de IRS não contemplam os rendimentos auferidos por deficientes (artº 12º CIRS)

c) os rendimentos da categoria B auferidos pelo sujeito passivo são os resultantes da sua actividade comercial, correspondendo ao valor das vendas de mercadorias e das prestações de serviços (artº 3º n.º 1 alínea a) CIRS)

d) sempre que o legislador se pretende referir a rendimento que não o bruto ou ilíquido explicita o estágio do apuramento do imposto ao qual se aplica o benefício fiscal (cf. designadamente, artº 16º n.º 2 EBF; artº 56º CIRS)».

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

\*\*\*

2. A matéria de facto provada é a seguinte:

«A)

O impugnante apresentou a declaração de rendimentos de modelo 3, respeitante ao ano de 2003, que inclui um Anexo B, relativo a rendimentos da categoria B do sujeito passivo, em regime simplificado de tributação, que se dá por integralmente reproduzido – fls....

B)

No campo 7 A da declaração de rendimentos de modelo 3, o impugnante declarou ser portador de um grau de invalidez de 80%, grau esse que é confirmado na Ficha de Avaliação de Incapacidade, emitida pelo Centro de Saúde de Vila Nova da Barquinha – fls....

C)

Em 21.08.2004 foi efectuada a liquidação de IRS n.º 2004 5003203856, com referência aos rendimentos do ano de 2003, apurando-se o valor a reembolsar de 95,85€ e em que se indica como data da compensação 27.08.2004 – fls...».

\*\*\*

3.1. O IRS incide sobre o rendimento das pessoas singulares das várias categorias enunciadas no artigo 1º n.º 1 do Código respectivo (CIRS).

Entre esses rendimentos contam-se os empresariais e profissionais, designadamente, os provenientes do exercício de actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, que foram os declarados pelo ora recorrido – artigo 3º do CIRS.

Porém, tratando-se de titulares deficientes – indivíduos que apresentem um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% –, tais rendimentos (e não os de outra origem) ficam isentos de tributação em 50%, com o limite de € 13.774,86 – artigo 16º, n.ºs. 1, alínea a), e 4 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). O limite é, ainda, majorado em 15% quando o grau de invalidez iguale ou supere 80% - n.º 5 do mesmo artigo.

Como assim, e porque vem estabelecido que o agora recorrido demonstrou ser portador de um grau de invalidez de 80% (alínea B) da matéria de facto provada), ao montante de rendimentos sobre que, em regra, incidiria o imposto, de acordo com o artigo 1º do CIRS (no caso, € 101.340,66, conforme a sentença), há que abater o dos rendimentos isentos, nos termos do artigo 16º do EBF, ou seja, metade, com o limite de € 15.841,08. Apuram-se, assim, € 85.499,58, que é o montante de rendimento sobre que, no caso, há-de incidir o imposto, uma vez que o sobranço está «isento de tributação em IRS», nos termos do citado artigo 16º n.º 1.

3.2. A sentença, para decidir adversamente, considerou, no essencial, duas normas, que entendeu terem sido desrespeitadas pelo acto de liquidação impugnado: as dos artigos 31º n.º 2 e 78º n.º 1 alínea h) do CIRS.

A primeira tem a ver com o modo de determinação do rendimento colectável dos contribuintes com rendimentos empresariais e profissionais do regime simplificado.

As regras legais concernentes à determinação do rendimento colectável não importam ao caso, na medida em que a isenção abrange e só abrange os rendimentos das categorias A e B, ao passo que o rendimento colectável é o resultado do englobamento dos rendimentos das várias (todas) as categorias. Deste modo – e ainda que a regra do artigo 31º n.º 2 do CIRS tenha a ver, apenas, com a determinação do rendimento colectável da categoria B –, depois de apurado o rendimento colectável não é já possível atender à isenção do artigo 16º n.º 1 do EBF, posto que este só isenta de tributação os rendimentos das categorias A e B, e não os das demais categorias. Se a isenção operasse a partir do rendimento colectável, influenciaria todo esse rendimento e não só o daquelas categorias.

Quanto ao artigo 78º n.º 1 alínea h) do CIRS, que é a segunda norma apontada pela sentença como violada pelo acto impugnado, ela tem a ver com as deduções à colecta, sendo certo que determina que a ela são efectuadas as deduções relativas aos benefícios fiscais – e, consequentemente, não ao rendimento bruto. Mas do que esta norma trata é de deduções, e não de isenções. E as deduções são, efectivamente,



feitas à colecta, por expressa determinação da lei – vejam-se, por exemplo, os benefícios à poupança de que se ocupam os artigos 18º e seguintes do EBF.

Já o benefício fiscal que nos interessa consiste numa isenção de tributação de uma percentagem dos rendimentos das categorias A e B, diferentemente do que acontece com aqueles outros benefícios. De acordo com o artigo 2º n.º 2 do EBF, as isenções são uma das modalidades dos benefícios fiscais, e as deduções à matéria colectável e à colecta outra. As isenções fazem com que um rendimento em regra sujeito a imposto fique, afinal, isento dele; tanto basta para que, quando parciais, incidam sobre o rendimento tal qual o sujeito o auferiu, e não após as operações tendentes à quantificação do imposto devido pelo sujeito passivo.

Procedem, deste modo, os fundamentos 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, julgando improcedente a impugnação judicial e mantendo o acto de liquidação.

O recorrido suportará as custas devidas na 1ª instância.

Lisboa, 16 de Maio 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Incompetência do tribunal. Responsabilidade pelas custas.*

### Sumário:

- I — As custas judiciais respeitantes a um incidente de incompetência do tribunal em razão da hierarquia são, em princípio, da responsabilidade do autor, por ser ele quem a elas dá causa.*
- II — Não dá azo às mesmas o autor de acção dirigida a tribunal incompetente que se limita a seguir o que consta de notificação efectuada pela Administração Tributária.*

Processo n.º 740/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Francisco Maria Gonçalves Ramos e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

O Ex.mo Magistrado do MP junto do Tribunal Central Administrativo Sul, não se conformando com o douto acórdão que indeferiu a sua reclamação quanto a custas e manteve a decisão de condenação do Autor, Francisco Maria Gonçalves Ramos, em custas judiciais por no seu entender ter sido este quem deu causa às mesmas ao intentar indevidamente acção administrativa especial naquele Tribunal quando o tribunal competente era o TAF de Lisboa, dele vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A – Conforme documento de fls. 107 a AT notificou o Autor de que, no caso de discordar do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico proferido pelo Sr. Subdirector Geral dos Impostos, podia intentar Acção Administrativa Especial para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

B – Ora nos termos do artigo 266.º, n.º 2 da CRP a AP deve actuar de boa fé nas suas relações com os particulares.

C – O artigo 7.º, n.º 1 do CPA diz que os órgãos da AP devem actuar em estreita colaboração com os particulares.

D – O n.º 2 deste preceito refere expressamente que:

**“A Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias.”**

E – A AT goza de uma presunção de boa fé sobre as informações fornecidas aos particulares, pelo que é perfeitamente legítimo e compreensível que estes confiem na legalidade das mesmas.

F – Assim no caso presente é legítimo e aceitável que o Autor tenha confiado na informação prestada pela AT para interpor a Acção no Tribunal Central Administrativo, pelo que não foi o mesmo que deu causa às custas pelo facto deste se ter declarado incompetente hierarquicamente para apreciar a referida acção.

G – Refere o artigo 446.º, n.º 1 (1.ª parte) do Código de Processo Civil que a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes condenará em custas a parte que a elas houver dado causa.

H – O douto acórdão ao manter a condenação do Autor em custas violou a primeira parte do n.º 1 deste preceito já que não foi este que deu causa às mesmas.

I – Face a tudo o exposto deverá o douto acórdão ser revogado e substituído por outro que não condene o Autor em custas.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Vem o Exmo. PGA junto do TCAS interpor o presente recurso do acórdão daquele Tribunal que desatendeu a sua reclamação quanto a custas e manteve a decisão de condenação do Autor, Francisco Maria Gonçalves Ramos, em custas judiciais por entender ter sido este quem deu causa às mesmas ao intentar indevidamente acção administrativa especial naquele Tribunal quando o tribunal competente era o TAF de Lisboa.

Baseou-se a decisão recorrida no facto de as custas processuais serem da responsabilidade da parte que a elas houver dado causa, sendo que pela propositura da acção em tribunal incompetente em razão da hierarquia é o autor quem dá causa às custas do incidente respectivo.

Nos termos do n.º 1 do artigo 446.º CPC, a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida (n.º 2 do mesmo preceito legal).

Em princípio, as custas respeitantes a um incidente de incompetência do tribunal em razão da hierarquia serão, portanto, da responsabilidade de quem a elas houver dado causa, ou seja, do autor que resolveu recorrer a determinado tribunal.

Só que, no caso em apreço, o que sucedeu é que o autor desta acção, conforme documento de fls. 107, foi notificado pela AT de que, no caso de discordar do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico proferido pelo Sr. Subdirector Geral dos Impostos, poderia intentar Acção Administrativa Especial para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Tendo sido isso que ele efectivamente veio a fazer, intentando a acção respectiva no TCAS, o qual se veio a declarar incompetente em razão da hierarquia e o condenou nas custas devidas por entender ter sido ele quem deu causa às mesmas ainda que aconselhado por outrem mas por acção própria.

Ora, ainda que a responsabilidade pelas custas assumia natureza objectiva, não se pode dizer com rigor que tenha sido o autor numa situação destas quem deu causa às custas devidas.

A conduta do autor não se ficou a dever a mera acção própria nem a um qualquer aconselhamento de outrem.

O autor desta acção administrativa especial cumpriu o que constava da notificação que a Administração Tributária lhe fez, não lhe sendo exigível que, perante uma notificação daquele teor, dela desconfiasse ao ponto de não respeitar o seu conteúdo.

É que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelo princípio da boa fé (n.º 2 do artigo 266.º CRP).

Por outro lado, também a Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias, em nome do princípio da colaboração da Administração com os particulares, consagrado no artigo 7.º CPA.

Daí que não fizesse sentido que a Administração notificasse um particular do indeferimento dum determinado recurso, dizendo-lhe expressamente que, caso se não conformasse com o mesmo, dele poderia recorrer para determinado tribunal e o particular ao fazê-lo viesse depois a ser penalizado por isso.

Uma tal conduta errada e contrária à lei, por resultar de informação prestada pela Administração, só a esta pode ser imputada em face das exigências decorrentes do princípio da protecção da confiança, estruturante do princípio do estado de direito.

Aliás, do mesmo modo que quando no acto de citação é indicado prazo para a defesa superior ao que a lei concede se admite a defesa apresentada dentro do prazo indicado (v. artigo 198.º, n.º 3 CPC), também aqui se há-de aceitar que a responsabilidade pela prática dum acto não conforme à lei não pode ser imputada ao particular.

Razão por que não se poderá dizer que tenha sido o autor quem deu causa às custas da presente acção administrativa especial e, assim sendo, a sua condenação em custas não se poderá, pois, manter.

**III** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não mantenha a condenação do autor nas custas da acção.

Sem Custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Aclaração da decisão. Obscuridade ou ambiguidade. Nulidade do acórdão.*

### Sumário:

- I — Só pode aclarar-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- II — Tal obscuridade ou ambiguidade tem que ser concretamente apontada.*
- III — Se o Tribunal tivesse julgado com violação de um princípio constitucional, tal nunca seria um vício formal da decisão mas um eventual erro de julgamento.*

Processo n.º 745/06-30.

Recorrente: Somelos Tecidos, SA e outros.

Recorrido: Instituto de Solidariedade e Segurança Social.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Somelos Tecidos, S.A., vem requerer a aclaração do acórdão deste STA de fls. 352-358, questionando se “este Alto Tribunal [entende] que as quotizações só são devidas quando o vencimento dos trabalhadores for efectivamente posto à disposição do trabalhador”, uma vez que, se não o entender, “a vigência do Despacho Conjunto de 26/2/86 das Secretarias de Estado de Emprego e Formação Profissional e Segurança Social (DR II Série, n.º 62, de 15/3/86) (...) [que] prevê para as empresas incumpridoras (...) um regime mais favorável (...) [, configura uma] disparidade de tratamento – favorável às empresas com salários em atraso – [, que] importa uma evidente violação do direito à igualdade de tratamento, constitucionalmente consagrado, no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa”.

“E, subsidiariamente, [vem] arguir a (...) nulidade” do dito aresto.

Notificada, a entidade recorrida não se pronunciou.

Mostram-se colhidos os vistos legais.

QUANTO À ACLARAÇÃO:

Como se expressa, nomeadamente, nos acórdãos deste STA, de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 13.491 e de 10 de Maio de 2000 – recurso n.º 22.648, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende, e ambíguo quando permita interpretações diferentes - artigo 669.º, n.º 1 do CPC.

Como pode ler-se em ALBERTO DOS REIS, *CPC Anotado*, Vol. V, pp. 151 e 153, citando jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça:

“A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos”.

Por outro lado, “para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença”.

“Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

Ora, a requerente não concretiza nenhuma ambiguidade ou obscuridade, verdadeira e própria, da decisão cuja aclaração pretende.

De qualquer modo, sempre se dirá que o acórdão proclama, alto e bom som, que “a obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início da actividade profissional”.

Não tinha que interpretar – nem o fez – o Despacho Conjunto de 26 de Fevereiro de 1986 e, muito menos, pronunciar-se sobre a correcção do mesmo (aliás, alegadamente conjuntural (salários em atraso)).

A dúvida (?) da requerente desvanece-se com uma simples frase: num sistema de retenção na fonte, as contribuições pagas fora do prazo legal (eventualmente por as remunerações não terem sido atempadamente satisfeitas) estão legalmente sujeitas a juros de mora.

QUANTO À ALEGADA NULIDADE:

Não vem substancial – mas só formalmente – arguida qualquer nulidade.

Esta consistiria em o Tribunal ter julgado com violação do princípio constitucional da igualdade – artigo 13.º da Constituição da República.

Mas tal só pode configurar um eventual erro de julgamento, não qualquer vício formal da decisão – que, aliás, se não concretiza.

A arguição surge, antes, confessadamente, no mero intuito ou “*como modo de viabilizar o recurso a interpor da decisão (...) para o Tribunal Constitucional*”, procurando aproveitar a jurisprudência do mesmo – que, todavia, cremos não se aplicar nos autos -, no sentido de considerar idónea para o efeito a alegação de inconstitucionalidade em requerimento de arguição de nulidades.

Como considerar “*inesperada*” a interpretação normativa efectuada no aresto em causa se ela corresponde rigorosamente a uma das posições jurídicas sustentadas no processo (a da autoridade recorrida e contrariada pela requerente) e na sentença? O que, no mínimo, - cfr. o artigo 456.º do Código de Processo Civil – se tem de considerar ilegítimo.

Termos em que, sem necessidade de mais explanações, se indefere o requerido.

Custas pela requerente, com taxa de justiça de 15 unidades de conta.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Prazo de dedução. Pedido de apoio judiciário. Notificação do mandatário nomeado da respectiva concessão. artº 24º, nºs 4 e 5 da Lei n.º 34/04 de 29 de Julho. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

- I — *Dispõe o artº 24º, n.º 4 da Lei n.º 34/04 de 29/7 que “quando o pedido de apoio judiciário é apresentado na pendência de acção judicial e a recorrente pretende a nomeação de patrono, o prazo que estiver em curso interrompe-se com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo”.*
- II — *Por sua vez, estabelece o seu n.º 5 que “o prazo interrompido por aplicação do disposto no número anterior inicia-se, conforme os casos... a partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação (al. a)).*
- III — *Se dos carimbos dos CTT que constam do documento que notificou o mandatário da oponente da sua nomeação como patrono não é possível apurar a data em que foi efectuado o registo da comunicação efectuada pelo Conselho Distrital de Lisboa da Ordem dos Advogados, facto relevante para a questão de direito referente à contagem do prazo de dedução de oposição à execução fiscal, importa ampliar a matéria de facto, a fim de ser apurado tal facto, para este efeito.*

Processo n.º: 928/06-30.

Recorrente: Maria da Conceição Neves Ferreira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria Conceição Neves Ferreira, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que rejeitou liminarmente a presente oposi-

ção à execução fiscal por intempestiva, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) No dia 11.08.2005, a Recorrente deu entrada do pedido de concessão de apoio judiciário, nos termos dos art's 6º, 16º, n.º 1, als. a) e b) e 19º, alínea a) da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho;

B) Em 17.08.2005 foi citada pessoalmente, dando entrada de uma carta redigida por si onde declara juntar o comprovativo da entrada do pedido de apoio judiciário;

C) Em 16.09.2005 (antes do término do prazo de trinta dias que se iniciou com a sua citação pessoal), por via postal registada, enviou à repartição de Finanças competente requerimento no sentido de se proceder à junção aos autos de execução fiscal do comprovativo do pedido de concessão de apoio judiciário;

D) Nos termos do n.º 4 do artº 24º da referida Lei n.º 34/2004, tendo o pedido de apoio judiciário sido apresentada na pendência de acção judicial e a requerente pretendido a nomeação de patrono, o prazo em curso interrompeu-se com a junção aos autos do comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo tendo-se iniciado a partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação.

E) O que só veio a ocorrer (após audiência prévia da interessada em 26.08.2005, proposta de decisão e decisão de 23.09.2005) em 29.11.2005;

F) Pelo que, a apresentação feita junto do Serviço de Finanças de Almada 3 em 29.12.2005 da oposição à execução foi tempestiva, devendo por isso ser apreciada.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de os autos baixarem à 1ª instância com vista a proceder à necessária ampliação da matéria de facto, uma vez que, “no caso dos autos é desconhecida a data do registo da comunicação efectuada pelo Conselho Distrital de Lisboa da Ordem de Advogados, facto relevante para a questão de direito referente à contagem do prazo de dedução de oposição e que poderá ser apurado” naquela instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O despacho recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. Com data de 01/03/2000 foi emitida em nome de Maria Conceição Neves Ferreira, a certidão de dívida à Caixa Geral de Aposentações no montante de 232.958\$00 (cfr. consta do teor da certidão de fls. 23).

2. Com base na certidão de dívida referida no ponto anterior foi autuado no Serviço de Finanças de Almada 3, o processo de execução fiscal com o n.º 3409200001052810 (como consta da informação prestada pelo serviço de finanças de fls. 26).

3. Em 17/08/2005 a ora oponente foi citada pessoalmente como consta da certidão de citação de fls. 25.

4. Em 29/12/2005 foi apresentada junto do Serviço de Finanças de Almada 3 a presente oposição (cfr. consta de fls.2).

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se a presente oposição à execução fiscal é tempestiva.

No despacho recorrido o Mmº Juiz “a quo” decidiu-se pela negativa, uma vez que, tendo a oponente sido citada pessoalmente em 17/8/05 e a oposição sido apresentada em 28/12/05, nesta data, há muito que ia já decorrido o prazo de trinta dias a que alude o artº 203º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Alega, porém, a recorrente que, tendo requerido a concessão de apoio judiciário, para além do mais, na modalidade de nomeação de patrono, na pendência da acção judicial e sido notificada a sua mandatária nomeada, da decisão que lhe deferiu tal pedido, em 29/11/05, o prazo para deduzir a oposição à execução conta-se a partir desta data.

Pelo que, tendo a petição respectiva dado entrada nos Serviços de Finanças de Almada em 29/12/05, a oposição à execução fiscal é tempestiva, tudo nos termos do disposto no artº 24º, n.ºs 4 e 5 da Lei n.º 34/04 de 29/7.

4 – Dispõe o predito artº 24º, n.º 4 que “quando o pedido de apoio judiciário é apresentado na pendência de acção judicial e a recorrente pretende a nomeação de patrono, o prazo que estiver em curso interrompe-se com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo”.

Por sua vez, estabelece o seu n.º 5 que “o prazo interrompido por aplicação do disposto no número anterior inicia-se, conforme os casos... a partir da notificação ao patrono nomeado da sua designação (al. a))... a partir da notificação ao requerente da decisão de indeferimento do pedido de nomeação de patrono (al. b))”.

Posto isto e no caso dos autos, resulta com alguma evidência que, em 16/9/05, a oponente enviou, por carta registada, à Repartição de Finanças requerimento no sentido de se proceder à junção aos autos de execução fiscal do comprovativo do pedido de concessão de apoio judiciário, anexo ao mesmo (vide doc. n.º 3 junto a fls. 63 e segs.).

Todavia, alega a oponente que a decisão que lhe deferiu o referido pedido de concessão de apoio judiciário foi notificada pelos Serviços de Segurança Social ao Presidente do Conselho Distrital da Ordem dos Advogados em 10/10/05 que, por sua vez, notificou a sua mandatária nomeada apenas em 29/11/05, remetendo-se para os documentos n.ºs 4 e 5, juntos a fls. 66 e 73, respectivamente.

No entanto e como bem anota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “ao carimbos dos CTT constantes do documento n.º 4 são ilegíveis, e deles não é possível apurar em que data foi efectuado o registo da comunicação efectuada pelo Conselho Distrital de Lisboa da Ordem de Advogados...facto relevante para a questão de direito referente à contagem do prazo de dedução de oposição”.

E que só poderá ser apurado na 1.ª instância, uma vez que dele não pode agora conhecer este Supremo Tribunal restringidos como estão os seus poderes de cognição à matéria de direito (art.º 26.º, alínea b) do ETAF, na actual redacção).

Pelo que há, assim, que ampliar a matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito, conforme o disposto no art.º 729.º, n.º 3 do CPC.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o despacho recorrido com vista à ampliação da matéria de facto nos referidos termos.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*..

## Acórdão de 16 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IVA. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais.*

### Sumário:

*Prescrevendo o artigo 3.º n.º 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 1167/06-30.

Recorrente: VPC – Portugal, vendas por correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. VPC – PORTUGAL, VENDAS POR CORRESPONDÊNCIA, LDA., com sede em Lisboa, recorre da sentença de 14 de Junho de 2006 da Mm.ª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a «impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de IVA respeitante ao mês de Novembro de 2003», mantendo essa liquidação.

Formula as seguintes conclusões:

«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

#### I.

A Doutra Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI” (sublinhado nosso).

#### II.

Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

## III.

Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

## IV.

Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC;

## V.

Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”;

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas

## VI.

A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

## VII.

A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

## VIII.

Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

## IX.

Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

## X.

E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

## XI.

Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

## XII.

Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

## XIII.

Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

## XIV.

Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

## XV.

Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT,

## XVI.

Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII.

Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”,

XVIII.

Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX.

Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5%o do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular nº19/89, de 18-12.*”

XX.

No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI.

Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII.

Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII.

A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV.

Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV.

Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doute Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI.

E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doute Sentença recorrida é nula;

XXVII.

A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII.

A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX.

Razão pela qual, a Doute Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;

4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977



## XXX.

Estabelece-se no n.º 6 do art.º 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: “*É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.* Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa”.

## XXXI.

Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

## XXXII.

Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal *a quo* que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

## XXXIII.

Questões sobre as quais a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

## XXXIV.

Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1., alínea d) do CPC;

## XXXV.

Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão “*ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa*”, constante da alínea 6 do art.º 50 da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

5. Pela revogação da Sentença Recorrida

## XXXVI.

A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

## XXXVII.

Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

## XXXVIII.

A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

## XXXIX.

O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

## XL.

Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

## XLI.

O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

## XLII.

A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

## XLIII.

A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

## XLIV.

A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

## XLV.

Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

## XLVI.

Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

## XLVII.

A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

## XLVIII.

Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

## XLIX.

E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

## L.

Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doutra Sentença recorrida,

## LI.

E pela anulação da liquidação impugnada;

## LII.

Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

## LIII.

Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

## LIV.

A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

## LV.

E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

- a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;
- b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;
- c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;
- d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,
- e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer em que escreve:

«(...)

Da nulidade da sentença:

Vamos em primeiro lugar pronunciar-nos sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, a proceder, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas. Nas conclusões das suas alegações de recurso alega a recorrente que a sentença recorrida padece de nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões de direito suscitadas na petição inicial que deveriam ter sido obrigatoriamente apreciadas. Concretamente começa por alegar nulidade por falta de especificação dos fundamentos e facto e de direito (artº 668º, n.º 1, alínea b) do CPC), nomeadamente porque “não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu”.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Nos termos do artigo 125.º n.º 2 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Como se refere no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, pag. 564, “a fundamentação de direito em regra, será feita por indicação da norma ou normas legais em que se baseia, mas poderá também ser constituída por mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia (...).

Ora como decorre de fls. 234 e segs., a decisão recorrida mostra-se devidamente fundamentada, com indicação das normas e princípios jurídicos em que assenta, sendo certo que, como se sublinha no despacho de sustentação, e se constata da própria sentença – maxime de fls. 240 – a referência ao POC é feita por remissão aos princípios jurídicos ali consagrados e relativos à contabilidade organizada, e não a determinada norma em concreto.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

A segunda questão suscitada é a de omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária.

Alega a recorrente que a circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos arts. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes sendo também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (princípio da legalidade tributária), questões essas que suscitou e sobre as quais a sentença não se pronunciou

Esta argumentação não deve também proceder.

Com efeito, refere-se expressamente na decisão sindicada, a fls. 241, adoptando a argumentação e fundamentação do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.05.2004, recurso 1330/03, que “*como a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade, não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária, é ilegal, por violar o princípio da igualdade ao pretender tratar da mesma forma situações objectivamente desiguais, tais como os usos comerciais (...). É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro do limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000).*”

Ainda relacionada com esta questão surge a argumentação da recorrente no sentido de que a sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP.

Isto porque a formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente.

E que a Administração Fiscal, sancionada pela sentença recorrida, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta argumentação também não pode colher.

Com efeito como é entendimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional (Acórdão. 319/2000 de 18.10.2000 e 335/94 e 30.08.1994, ambos publicados no site do Tribunal Constitucional) a observância do princípio da igualdade implica “que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais” mas “não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, “razoável, racional e objectivamente fundadas”.

Ora no caso, como se salienta na decisão recorrida, o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000) apurado com referência ao ano anterior e a partir dos elementos de contabilidade do sujeito passivo.

Sendo certo que de acordo com o ordenamento constitucional o princípio da tributação do rendimento real deverá ser concretizado de acordo com a própria capacidade contributiva.

Não merece, pois, nesta parte, censura a decisão recorrida.

Invoca ainda a recorrente omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Também por aqui não deverá proceder o recurso.

Com efeito o art.º 234.º do Tratado CE apenas impõe a obrigação de reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitário, aos tribunais nacionais, cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial de direito interno.

Mas não impõe essa obrigação aos tribunais de primeira instância.

E mesmo em casos em que dada a natureza do processo ou o valor da causa não há recurso ordinário, as jurisdições inferiores não estão sujeitas à obrigação de reenvio.

De qualquer modo, sublinha-se no despacho de sustentação (fls. 336), o tribunal entendeu que se justificava a dispensa de reenvio pela evidência da solução e porque “a questão foi amplamente tratada na jurisprudência dos tribunais superiores daquela jurisdição”

Embora esta asserção seja discutível, pelas razões acima adiantadas, e também pelas razões abaixo enunciadas em 4.6 — não se encontrou jurisprudência clara sobre a matéria — o certo é que o Tribunal de primeira instância não estava sujeito à obrigação de reenvio, pelo que não se verifica a arguida nulidade.

Como último argumento, no que respeita à nulidade da decisão recorrida alega-se oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão.

Para tanto alega a recorrente que a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais definidos no art.º 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA.

Em seu entender a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, concluindo que há nesta parte uma insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

Não se nos afigura que esta argumentação possa obter vencimento.

Em primeiro lugar porque na sentença não se diz expressamente que “os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos”.

O que ali se diz é que a não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA assenta, antes, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18-12

Depois porque na sentença se acrescenta que a referida Circular foi emitida pela Administração Fiscal com o intuito de determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, sendo que critério legal de oferta de pequeno valor contido naquela circular, é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos parâmetros legais da razoabilidade, e é objectivo por fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5%).

Não há assim qualquer contradição, pois que o tribunal parte do entendimento que a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade.

Poderá discordar-se deste entendimento, mas não se lhe poderá imputar insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

Finalmente alega-se no presente recurso que a Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes.

E que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

Sendo que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

Subsequentemente pede-se o reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma.

Suscita-se assim uma questão de interpretação de normas comunitárias, mais concretamente da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em termos que se nos afiguram justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE

Com efeito o artº 234º do Tratado CE impõe aos tribunais supremos dos Estados – membros que recorram ao TJCE sempre que se ponha uma questão de interpretação ou de apreciação de validade de actos emanados das instituições comunitárias, cuja resolução seja necessária ao julgamento da causa.

Nos termos do artº 249 do Tratado CE são actos emanados das instituições comunitárias os regulamentos, directivas e decisões, bem como outros actos que possam produzir um efeito de direito.

E o Tribunal de Justiça apenas admitiu três excepções à obrigação de reenvio:

- Falta de pertinência da questão suscitada no processo;
- Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;
- Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);

Ora a questão referida é pertinente já que a respectiva decisão comporta aplicação do direito comunitário, estando em causa a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, mormente dos seus artigos 2º, n.º 1 e 5º, n.º 6, e a conformidade da Circular 19/89 com a mesma.

Não existe, por outro lado, interpretação anteriormente fornecida pelo TJCE sobre a questão.

Na jurisprudência comunitária apenas se encontrou o Acórdão do Tribunal de Justiça de 27.07.1999, proferido no processo C-48/97, que tinha por objecto um sistema de promoção das vendas mediante bens entregues em troca de selos, e os conceitos de entrega a título oneroso e de descontos e abatimentos de preços no âmbito da Sexta Directiva, mas não abordava a questão da existência de um limite global sobre o volume de negócios para definição do conceito de ofertas de pequeno valor.

Não se verifica, por outro lado, total clareza das normas em causa, nem se pode concluir que a aplicação directa do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável.

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 entendemos ser a seguinte:

A circular 19/89 de 18 de Dezembro da Administração Fiscal Portuguesa, ao fixar valores e critérios acima dos quais se verifica a incidência de IVA, nomeadamente ao determinar o conceito de ofertas de pequeno valor como sendo aquelas que não ultrapassem unitariamente o valor de 14,96 € e globalmente o valor de 5% do volume de negócios, é incompatível com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, designadamente como o seu artigo e 5º, n.º 6?

a) Nomeadamente porque sujeita as empresas portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias?

b) Contrariando um dos objectivos pretendidos pela directiva ou seja “estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de forma uniforme em todos os estados membros”?».

1.5. Já depois de colhidos os vistos dos Exmºs. Adjuntos, o relator do processo exarou o despacho que se transcreve:

«Pendem neste Tribunal outros recursos em tudo idênticos ao presente.

Em alguns deles o Exmº. Procurador-Geral Adjunto suscitou a questão da incompetência, em razão da hierarquia, do Tribunal, nos seguintes termos:

«As conclusões XXX) e XXXIII) das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

-as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das

ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º n.º 3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

As conclusões XXVII e XXVIII exprimem um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

-a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é manifestamente excessivo e, porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus).

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul — Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06)

3.A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT)».

Prevenindo a hipótese de também neste processo se vir a entender que o recurso não versa, apenas, matéria de direito, convida-se a recorrente a, em dez dias, dizer o que se lhe ofereça sobre a questão que, nos termos em que o fez o Ministério Público, no transcrito parecer, é agora suscitada pelo relator do processo».

1.6. Reagiu a recorrente defendendo a competência do Tribunal, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, designadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Douta Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Douta Sentença recorrida que *“No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”;*

Acrescenta, ainda, a Douta Sentença recorrida que *“para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”*

E, mais, conclui *“que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”*

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”.*

Acresce, ainda, que a Douta Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: *“É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Douta Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Douta Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do*

*estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

Razão pela qual, a Recorrente alega que não é este o conceito legal de ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais.

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Douta Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão, conforme se salienta na douta Sentença recorrida e no Douro Acórdão para que esta remete:

- *“a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.” e,*

- *“Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art.º 3º CIVA”.*

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Douta Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

De resto, as conclusões XXX) e XXXIII) a que alude o Douro Parecer do EPGA citado no Douro Despacho do venerando Juiz Conselheiro Relator correspondem às Conclusões XXXIV) e XL) das alegações da Recorrente.

Tendo a Recorrente expressamente salientado, na conclusão XXXVII), o seguinte:

*“Questões que a Administração fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.”*

E, mais uma vez, na conclusão XLI): *“O que, repete-se, a Administração fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão preferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1 330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.”* Razão pela qual, não se submetendo à apreciação deste Venerando Tribunal qualquer questão de facto, o mesmo é manifestamente competente.

Quanto às conclusões XLV) e XLVI) da Recorrente (que correspondem, no essencial, às conclusões a que alude o Douro Parecer do EPGA citado), as mesmas têm a seguinte redacção:

*XLV. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.*

*XLVI. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na via Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.*

Assim, a Recorrente limita-se a considerar que o limite de 5%o do volume de negócios com referência ao exercício anterior, previsto na Circular em crise e que consubstancia o único fundamento das liquidações impugnadas, é uma excessiva interpretação das regras previstas no Código do IVA e na legislação comunitária.

Pelo que estamos em presença, tão-somente, de uma divergência quanto à interpretação das normas do Código do IVA e da Directiva de que este emana.

Não se podendo encontrar qualquer juízo de matéria de facto por parte da Recorrente.

Do mesmo modo, ao afirmar que o estabelecimento deste limite, em violação do disposto na VIª Directiva Comunitária, sujeita os contribuintes portugueses a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros contribuintes localizados noutras jurisdições europeias que se encontram sujeitas à mesma Directiva, a Recorrente, mais uma vez, não suscita qualquer questão de facto.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário —, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia, razão pela qual suscitou, em primeira instância, a questão do reenvio prejudicial.

Nestes termos, também aqui, não se submete à apreciação deste Venerando Tribunal qualquer questão de facto, pelo que o mesmo é manifestamente competente.

Finalmente, refira-se que, ainda que a Recorrente alegasse qualquer factualidade que não decorresse da Douta Sentença recorrida, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, considera a Recorrente que, mesmo assim, a plena competência deste Venerando Tribunal não ficaria afectada. Efectivamente, como realça o Douto Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decismum, pela que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo e concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.”* *“No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”*

Ora, como muito bem delimitado na Douta Sentença recorrida, *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º19/89, de 18-12.”*

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Douta Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

1.7. O processo tem novos vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1.

A impugnante faz parte do grupo empresarial Trois Suisses International e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.

2.

No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3.

Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5% do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, nº3, alínea f) do CIVA.

4.

A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Novembro de 2003, em causa nos presentes autos, computou no montante de € 35.144,25.



5.

A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5% do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

6.

A impugnante deduziu reclamação graciosa relativamente a esta autoliquidação, a qual foi objecto de despacho de indeferimento expresso, em 22/9/2004,

7.

A impugnação foi deduzida em 1/10/2004».

3.1. Há que começar pela verificação da competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para apreciar o presente recurso jurisdicional, competência essa que está posta em causa por, eventualmente, o recurso não versar, em exclusivo, matéria de direito. E, a assim ser, nos termos do disposto nos artigos 12º n.º 5, 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competente será, antes, o Tribunal Central Administrativo.

A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV (aliás, XXXVI e XL) e XXVI e XXVIII (aliás, XLV e XLVI) das alegações da recorrente. Lê-se nas duas primeiras dessas conclusões que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente»; e que «o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela». Nas duas últimas das apontadas conclusões afirma-se que «o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária»; e que «nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias».

A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.

Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente.

Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.

A sentença atendeu a que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».

E, assim, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12».

Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.

E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2º parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal. Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.

Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a

legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, conseqüentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.

Também não integra matéria de facto a afirmação segundo a qual o falado limite de 5%o é uma interpretação «sem qualquer espelho (...) no Código do IVA e na legislação comunitária», pois conhecendo os juizes o direito, por dever de ofício, sabem o que consta da lei; e julgar se determinada interpretação tem nela «espelho», ou não, constitui um juízo relativo ao direito. Por último, o que se alega na conclusão XLVI, embora se refira direito estrangeiro (todo o direito nacional de todos os países europeus!), sem que ele venha provado, enquadra-se na alegada violação do direito comunitário aí também apontado, consubstanciando, assim, questão de direito.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

3.2. No primeiro grupo das suas conclusões – I a V –, a recorrente invoca a nulidade da sentença, por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão, pois o Plano Oficial de Contabilidade que invoca não contém a norma a que se refere.

Não se trata, aqui, de uma nulidade: se a sentença aponta como fundamento de direito, louvando-se nele, uma norma legal, mas se tal fundamento realmente não existe na lei, estamos perante um erro de julgamento sobre o direito, e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão; nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente.

Daí a improcedência deste grupo de conclusões.

3.3. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – vem submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas».

No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha à decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.

Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configura, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.

Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.

Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.

Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.

Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.

3.4. As conclusões XVII a XXIX, sob a epígrafe «A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade», abordam duas questões distintas.

A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta».

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%o do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.

A segunda questão de que se ocupa este grupo de conclusões tem a ver com a violação do princípio da igualdade.

É ponto que se prende com a legalidade da circular a que apelou a Administração, e por isso dele não cuidaremos por ora.

3.5. O grupo de conclusões que se segue integra as XXX a XXXV, encimadas pela epígrafe «A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977».

Alega a recorrente que, tendo pedido ao Tribunal *a quo* que procedesse a reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, ele não se pronunciou sobre tal pedido, incorrendo em nulidade por omissão de pronúncia; e que o mesmo Tribunal devia ter concluído pela contrariedade entre a norma comunitária que aponta e a circular n.º 18/89 da Administração Tributária.

Há aqui uma patente contradição: se o Tribunal tivesse, como quer a recorrente, julgado da incompatibilidade entre a circular e a Directiva, estaria a interpretar o direito comunitário, e não havia, forçosamente, lugar a reenvio prejudicial. Ao invés, a proceder-se ao reenvio, não haveria que confrontar a circular com a Directiva...

A verdade é que o Tribunal, implicitamente, não deixou de conhecer do pedido de reenvio: ao apreciar a questão atinente ao direito comunitário colocada pela recorrente excluiu, necessariamente, esse reenvio. E tal apreciação foi feita mediante a adesão a um acórdão de um Tribunal superior, segundo o qual a circular não é «ilegal pela abusiva desvirtuação de norma comunitária e respectiva transposição».

Não há, conseqüentemente, nulidade por omissão de pronúncia sobre questão cujo conhecimento se impusesse ao Tribunal.

Quanto a saber se foi ou não bem julgada a questão da (des)conformidade da Circular com a Directiva, é questão que, respeitando à legalidade do critério adoptado pelo acto impugnado, relegamos para momento posterior.

3.6. As conclusões sobranes – XXXVI a LV – ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

Começemos por abordar a questão face ao direito nacional.

As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de «amostras e (...) ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» (alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA.

Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.

Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euros, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. E conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração da condições do mercado.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

Acrescente-se, por último, que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA, valendo tão só para estabelecer sobre a sua consideração como custos fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento.

3.7. De acordo com o disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure «que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.

É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.

Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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, julgando procedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 16 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*IVA. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais. art. 3º, n. 3, alínea f) do CIVA.*

### Sumário:

- I — Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do CIVA.*
- II — Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 52/07-30.

Recorrente: VPC-PORTUGAL, Vendas por Correspondência, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **VPC – PORTUGAL, Vendas por Correspondência, Ld.**, com sede na Rua Maria Luísa Holstein, 4, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IVA, respeitante aos meses de Janeiro e Fevereiro de 2003.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Douta Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no *Diário da República*, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n. 1 do art. 668º do CPC;

V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

VI. A Circular n. 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n. 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n. 1, alínea i) e no art. 103.º, n. 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n. 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art. 8º, n. 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668º, n. 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n. 1, alínea i) e 103.º, n. 2 todos da CRP, bem como no art. 8.º, n. 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art. 112.º, n. 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor”;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art. 3.º, n. 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n. 3 do art. 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5 %0 do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular no 19/89, de 18-12”.

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção das liquidações impugnadas é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art. 668º, n. 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA - “usos comerciais” - pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art. 13º da CRP;

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXX. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXI. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n. 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIII. O Código do IVA, no seu art. 3.º, n. 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIV. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXV. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n. 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVI. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVII. A Circular n. 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXVIII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XXXIX. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XL. Acresce que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLI. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165º, n. 1, alínea i), e 103º, n. 2 da CRP e, também, no art. 8.º, n. 1, da LGT;

XLIII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art. 13º da CRP;

XLIV. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

XLV. E pela anulação das liquidações impugnadas;

XLVI. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165º, n. 1, alínea i), e 103º, n. 2 da CRP, no art. 8.º, n. 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP; e,

XLVII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

XLVIII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a incidência de um imposto,

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade das liquidações impugnadas;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tais liquidações, nos termos do disposto no art. 43º da LGT e no art. 61º do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n. 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art. 79º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se

admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.

2) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5% do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n. 3, alínea f) do CIVA.

4) A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam *ofertas de pequeno valor*, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5% do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a auto liquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, designadamente nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2003, no montante total de € 51.210,45.

6) A impugnante deduziu reclamações gratuitas, em 14 e 11 de Abril de 2003, respectivamente, as quais não foram objecto de decisão até à dedução da impugnação em 13/10/2003.

3. São várias as questões suscitadas pela recorrente, a saber: 1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis (conclusões I a V). 2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas (conclusões VI a XVI). 3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade (conclusões XVII a XXIX). 4. revogação da Sentença Recorrida (conclusões XXX e ss.).

Vejamos cada questão de per si.

3.1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis.

Ou seja: a falta de especificação de fundamentos de direito

Segundo o recorrente a sentença, por força deste vício, é nula, nos termos do art. 668º do CPC.

Mas não tem razão.

A eventual inexistência de lei que suporta a decisão recorrida será eventualmente erro de direito, que não nulidade de decisão. A sentença recorrida indica uma norma legal. Se ela não suporta a decisão é questão que nada tem a ver com a não especificação de fundamento de direito.

Não procede, neste ponto, e quanto a esta questão, a pretensão da recorrente.

3.2. A omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Quanto a este último ponto foi indicada na sentença a norma violada. Se foi mal indicada é ponto que não contende com a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, configurando antes eventual erro de julgamento.

No tocante ao primeiro ponto, também não há omissão, pois a circular, eivada alegadamente de inconstitucionalidade, foi apreciada por remissão para acórdão do TCA.

Não há pois nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede assim esta segunda questão.

3.3. A Oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

No tocante ao 1º ponto, refere a recorrente que “a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela AF também está correcta”.

Que dizer?

Pois bem.

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do “pequeno valor” e da “conformidade com os usos comerciais” acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%0 do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou <sup>(1)</sup>.

A questão da violação do princípio constitucional da igualdade tem a ver com a circular questionada, ponto que abordaremos adiante.

3.4. Revogação da Sentença Recorrida (a ilegalidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro).

Já vimos qual o teor da circular sob censura (vide pontos 3 e 4 do probatório).

Vejamos então.

As transmissões gratuitas de bens quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, estão sujeitas a IVA – art. 3º, 3, f) do CIVA.

Com a seguinte excepção: “as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais” – parte final do citado normativo.

A lei não conceptualiza o que sejam ofertas de pequeno valor e usos comerciais referidos no citado normativo.

Mas é evidente que quer o conceito de pequeno valor, quer o conceito de usos comerciais, não são conceitos rígidos, com aplicação uniforme a todos os casos. Aquele porque dependente desde logo valor do bem vendido, vista numa relação entre ambos (bem vendido e bem ofertado). Este, porque os usos comerciais não são os mesmos em todos os ramos do negócio.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de “pequeno valor” e de “usos comerciais”; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n. 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões expostas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado <sup>(2)</sup>.

4. A recorrente pede igualmente uma indemnização, estribando-se nos artºs 43º da LGT e 61º do CPPT.

Vejamos.

A declaração do contribuinte foi efectuada por este de acordo com as orientações genéricas da AT (nºs. 4 e 5 do probatório).

Ora, já vimos que tais orientações eram ilegais.

Daí que a impugnante tenha direito a juros indemnizatórios e só a eles, pois o seu único prejuízo foi o pagamento de imposto que, como vimos, não era devido, e decorreu de um erro da AT – art. 43º, 2, da LGT.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se a liquidação impugnada, reconhecendo-se à impugnante direito a juros indemnizatórios sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito, assim se julgando improcedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

<sup>1</sup> Acórdão deste STA de 11/4/2007 (rec. n. 35/07), aresto que subscrevemos.

<sup>2</sup> Acórdão citado



**Acórdão de 23 de Maio de 2007.****Assunto:**

*Contribuições para a Segurança Social. Natureza. Liquidação Oficiosa. Notificação por via postal. Oposição à execução fiscal. Inexigibilidade da dívida exequenda.*

**Sumário:**

- I — A partir da revisão constitucional de 1982 as contribuições devidas à Segurança Social devem considerar-se como verdadeiros impostos.*
- II — Sendo assim, essas dívidas assumem a natureza tributária e, como tal, estão sujeitas ao regime das notificações dos actos tributários consagrado no artº 38º do CPPT.*
- III — O acto de liquidação, na medida em que é um acto susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte deve ser-lhe notificado por carta registada com aviso de recepção nos termos do disposto no artº 38º, n.º 1 do CPPT.*
- IV — Pelo que sendo feita por via postal, sem que tivesse sido obtida prova de que o contribuinte o recebeu, a correspondente dívida é inexigível, o que constitui fundamento de oposição à execução fiscal que vise a sua cobrança, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.*
- V — Se a liquidação das contribuições devidas à Segurança Social foi efectuada oficiosamente e não por autoliquidação do contribuinte (cfr. artº 33º do Decreto-lei n.º 8-B/02 de 15/1), a sua notificação não pode deixar de ser feita nos termos supra referidos, competindo àquela entidade demonstrar, por outro meio, o seu recebimento.*

Processo n.º 63/07-30.

Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social da Guarda.

Recorrido: Cristina Maria Lopes Dias.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social da Guarda, IP, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada contra Cristina Maria Lopes Dias, melhor identificada nos autos, para cobrança de dívidas de contribuições e juros de mora relativas ao período compreendido entre Outubro/1994 a Janeiro/1998, no valor global de € 5.818,48, veio deduzir o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª- As contribuições a cargo das entidades patronais para a segurança social são consideradas hoje como impostos especiais, dada a não existência de qualquer contrapartida individual e directa daquela prestação, pelo que

2ª- Em princípio estariam sujeitas ao regime fixado pela LGT, quer quanto à forma que os actos e procedimentos administrativos devem revestir, quer quanto ao conteúdo dos mesmos e sua oportunidade. Todavia

As normas que restem carácter específico ou especial, afastam a aplicabilidade da lei geral, senão vejamos:

3ª- Entendemos por liquidação, o acto administrativo complexo formado por um conjunto de actos, tramites e formalidades tendentes a apurar, através da aplicação da taxa ao rendimento colectável, qual o valor do imposto devido. “Strito senso”

4ª- a liquidação é o acto administrativo vinculado que consiste em determinar o montante do imposto através de uma única operação que é justamente a aplicação da taxa ao rendimento colectável apurado. Na verdade,

5ª- O conceitualismo enunciado nas conclusões 3ª e 4ª, não pode ser aplicado por “puro” decalque às contribuições e cotizações, ao arrepio da especificidade e da especialidade das normas que nesta matéria se encontram vigor!! Destarte,

6ª- É dever do contribuinte perante a Segurança Social, sob pena de ser sancionado pela alínea b) do n.º 1 do artigo 7º do D.L. 64/89 de 25 de Fevereiro, fazer a entrega das declarações de remuneração mensalmente;

7ª- Tudo de encontro ao estatuído no n.º 2 do artigo 12º do D.L. 8-B /2002, de 15 de Janeiro a saber: A apresentação da declaração de remunerações é obrigatória e incumbe às entidades contribuintes, no prazo e nos termos estabelecidos na respectiva legislação. Em complemento,

8ª- Postula o n.º 2 do artº 10 do D.L. 199/99 de 8 de Junho, que as “contribuições previstas neste decreto-lei devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele que disserem respeito”.

9ª- O contribuinte tem assim pleno conhecimento da quantia que mensalmente tem que liquidar, ou melhor, tem que “auto-liquidar”,

10ª- É ele contribuinte, por imperativo legal e na esteira dos princípios da Boa Fé e da Participação, nas relações para com a Segurança Social que deve apresentar a, ou as, declarações de remunerações e correspondentes quantitativos!!!

11ª- Das ditas declarações de remunerações devem constar o total das remunerações auferidas pelos trabalhadores, a taxa de enquadramento e o valor, das contribuições, apurado.

12ª- É para nós intangível, que compete ao contribuinte declarar nas suas declarações de remunerações (auto) denunciando quanto deve entregar nas tesourarias da Segurança Social, em sede de contribuições e cotizações.

13ª- Não existe, portanto, qualquer ónus para a Segurança Social traduzido num “facere”, no que à liquidação da taxa social única diz respeito!! Outrossim,

14ª- Os serviços da Segurança Social, emitem avisos de débito e notificam, em regra, através de aviso postal simples, o contribuinte.

Ainda que assim não se entendesse,

15ª- O que salvo o devido respeito, que é muito, nem por mera hipótese académica se admite, temos para nós que as regras referentes às notificações, são regras “*ad forma*” e não regras “*ad probationem*”. Na verdade,

16ª- Tal prova poderia sempre ser efectuada em sede de instrução, mormente, através da prova testemunhal ou outra, desde que se comprove que ela foi efectivamente efectuada. Ademais,

17ª- A não observância da forma da notificação legalmente exigida constituirá mera irregularidade que não afectará o valor da notificação, desde que se prove que foi efectuada, pois as notificações não são finalidades em si mesmas, mas tão só, os meios para garantir determinados objectivos. Outrossim,

18ª- entende o I.G.F.S.S.I.P. que não foi preterida, por parte do Serviços da Segurança Social, muito menos pelo próprio I.G.F.S.S.I.P., qualquer formalidade tida por essencial

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, “pois que, no caso, não houve auto-liquidação, mas liquidação oficiosa (ao abrigo do artº 33º do DL n.º 8-B/2002, de 15.1), e não se provou que a notificação (legalmente insuficiente à luz dos artºs 3º n.º 2 da LGT e 38º n.º 3 do CPPT) da liquidação foi efectivamente recebida pela contribuinte”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi instaurada execução fiscal contra a oponente por dívidas de contribuições e juros de mora referente ao período de Outubro/1994 a Dezembro/1998, na importância de € 5.818,48 (título executivo de fls. 11);

2. A execução foi autuada em 05/11/2004 (capa do processo executivo a fls. 10);

3. A oponente foi citada para a execução em 04/01/2005 (certidão de fls.19);

4. Deduziu oposição em 04/02/2005 (fls. 4);

5. Foram enviados à oponente ofícios, via postal simples atinentes à liquidação das dívidas em cobrança (ofícios do Centro Regional da segurança Social, datados de 19/05/1998, a fls. 31 e 32).

3 – A oposição à execução fiscal deduzida pela ora recorrida foi julgada procedente uma vez que a liquidação que lhe estava subjacente não lhe foi regularmente notificada, por carta registada com aviso de recepção, mas sim por via postal, tudo nos termos do disposto nos artºs 3º, n.º 2 da LGT e 38º, n.º 3 do CPPT.

A sentença recorrida qualificou esta circunstância como consubstanciando uma razão de inexigibilidade da dívida exequenda e, por essa razão, julgou a oposição procedente.

E, na verdade, assiste-lhe razão.

Com efeito, dispõe o predito artº 3º, n.º 2 da LGT que “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

Assim, os tributos compreendem os impostos, as taxas e (eventualmente) as receitas parafiscais.

Por sua vez, “tributos parafiscais são as receitas análogas ao imposto mas que deste se distinguiram ou pela própria essência conceitual ou pela especialidade de regimes jurídicos a que estão submetidos.

Nas receitas fiscais, estariam incluídas as “contribuições da previdência”, as “amortizações para o Fundo de Desemprego”, as “taxas de organismos de coordenação económica” e as “receitas dos organismos cooperativos”.

Contudo, à medida que tais receitas foram desaparecendo ou que a sua natureza jurídica foi sendo melhor precisada pela doutrina, a categoria dos tributos parafiscais tem vindo a perder importância, até ser eliminada da maioria das obras doutrinárias. Ficarão, nessa categoria, eventualmente, só, as contribuições para a segurança social se, e na medida em que, não puderem ser consideradas impostos” (Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in LGT anotada, 3ª ed. pág. 50).

Ora, a partir da revisão constitucional de 1982, quer a doutrina, quer a jurisprudência têm vindo a entender que, as contribuições devidas à Segurança Social, devem considerar-se como verdadeiros impostos.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Diogo Leite Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, in *Direito Tributário*, págs. 29 e segs. e o Acórdão desta Secção do STA de 16/6/99, in rec. n.º 23,889.

Sendo assim, dúvidas não há de que as dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social assumem natureza tributária e, como tal, estão sujeitas ao regime das notificações dos actos tributários consagrado no artº 38º do CPPT.

4 – Dispõe o artº 36º, n.º 1 deste diploma legal que “os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

Por sua vez, preceitua o artº 38º, n.º 1 do mesmo diploma legal que “as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências”.

“Como actos e decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes devem considerar-se não só aqueles que efectivamente determinam uma alteração desta, mas também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concretizar essa alteração.

Assim, deverão ter essa qualificação os actos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter.

Serão, pois, de efectuar por carta registada com aviso de recepção, entre outras e em princípio, as notificações de actos de liquidação de tributos que concretizem uma alteração da situação tributária e as de actos que recusem o reconhecimento de benefícios fiscais” (Jorge Sousa, in CPPT anotado e comentado, ed. 2006, pág. 345).

E a este propósito, escrevem, também, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, em anotação 3 ao artigo 38.º, que os «actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes» referidos no n.º 1 são, desde logo, os actos tributários - correcção ou fixação da matéria colectável, liquidação dos impostos - e as decisões finais dos processos gratuitos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, resulta provado que a liquidação em causa foi notificada à oponente por via postal e não ficou provado que este postal, com que se pretendia notificá-la, tivesse sido recebido pela destinatária, a executada.

Sendo assim, a falta de notificação da liquidação configura, tal como se entendeu na sentença recorrida, razão de inexigibilidade da dívida exequenda e, nessa medida, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no artº 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

5 – Alega, porém, a recorrente que, por imperativo legal, é ao contribuinte que incumbe apresentar as declarações de remunerações e correspondentes quantitativos e pagar as contribuições até ao dia 15 do mês seguinte àquele que disserem respeito (artºs 12º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 8-B/02 de 15/1 e 10º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 199/99 de 8/6). “O contribuinte tem assim pleno conhecimento da quantia que mensalmente tem que liquidar, ou melhor, tem que “auto-liquidar”... não existe, portanto, qualquer ónus para a Segurança Social traduzido num “facere”, no que à liquidação da taxa social única diz respeito... os serviços da Segurança Social, emitem avisos de débito e notificam, em regra, através de aviso postal simples, o contribuinte”.

Mas sem razão.

Na verdade e ao contrário daquilo que pode transparecer da alegação da recorrente, no caso dos autos e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, não estamos perante uma situação em que o contribuinte tivesse procedido à auto-liquidação das contribuições em causa. Mas antes perante uma liquidação oficiosa levada a cabo pela Segurança Social, nos termos do disposto no artº 33º do predito Decreto-lei n.º 8-B/02, como resulta dos documentos juntos a fls. 31 e 32 (vide n.º 5 do probatório).

Sendo assim, como é e uma vez que os actos em causa constituem actos de natureza tributária, a sua notificação não pode deixar de ser efectuada nos termos do artº 38º, n.º 1 do CPPT.

E exigindo a lei o aviso de recepção - cuja existência permitiria a prova da recepção da carta - e não tendo a Segurança Social cumprido essa formalidade, ao remeter a carta sem aviso de recepção, competia-lhe, agora, demonstrar, por outro meio, o seu recebimento - o que, como vimos, não conseguiu fazer.

6 – Por último, também não colhe o argumento que a recorrente pretende retirar dos ensinamentos que a propósito da validade da notificação ministra o Exm<sup>o</sup> Conselheiro Jorge Sousa na seguinte passagem da ob. cit., a pág. 348. Aí se escreve que “A não observância da forma da notificação exigida constituirá mera irregularidade que não afectará o valor da notificação, desde que se comprove que ela foi efectivamente efectuada, pois as formalidades processuais são meios de garantir objectivos e não finalidades em si mesmas”.

Todavia, escreve aquele Ilustre Conselheiro que só assim será, que “serão irrelevantes as irregularidades, considerando-se sanada a deficiência”, sempre que seja atingido o objectivo que se pretendia com a notificação.

Ora e como vimos, não foi isso que aconteceu no caso dos autos, uma vez que não ficou provado que a oponente tivesse sido notificada da liquidação em causa.

Pelo exposto, improcedem as conclusões das alegações da recorrente.

7 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Omissão de pronúncia. Nulidade do acórdão por falta de fundamentação. Prova. Prescrição. Falta de fundamentação.*

### Sumário:

- I — Não tendo sido submetida à apreciação do tribunal a quo, a falta de conhecimento, por este, da prescrição da dívida tributária não configura nulidade por omissão de pronúncia.*
- II — Por outro lado, só a ausência total de fundamentos importa a nulidade da decisão por falta de fundamentação.*
- III — O Supremo Tribunal Administrativo não conhece de facto - artigos 21.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- IV — Ainda assim, à Administração cumpre apenas o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.*
- V — O pagamento de dívidas fiscais não pode ser efectuado sob condição.*
- VI — A fundamentação de um acto administrativo em questão tributária pode ser efectuada por remissão.*

Processo n.º 128/07-30.

Recorrente: Luís Manuel Lourenço Simões.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm<sup>o</sup>. Sr. Cons<sup>o</sup>. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Luís Manuel Lourenço Simões vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Norte que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios, referente ao exercício de 1990.

Fundamentou-se aquele aresto, em síntese, em que a sentença não padecia das nulidades que lhe foram assacadas, falta de fundamentação de facto e omissão de pronúncia; do pagamento da dívida “resulta irremediavelmente inviabilizada a apreciação e eventual proclamação da alegada prescrição”; o voto do Director Distrital de Finanças, na comissão de revisão, foi no sentido do vogal da Fazenda Pública, não se tratando, pois, de voto de qualidade, estando, aliás, fundamentado por remissão; e que ao contribuinte cumpria provar a veracidade das transacções.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 – *A sentença da primeira instância não se encontra devidamente fundamentada, quanto à matéria de facto, quanto à matéria de direito;*

2 – *O douto acórdão recorrido, para poder manter a decisão recorrida, teve que acrescentar factos omitidos naquela sentença;*

3 – *Quer na primeira instância, quer no douto acórdão recorrido não se pronunciou sobre a prescrição, sendo que neste foi argumentado o facto da dívida já estar paga, o que implicaria a sua não apreciação, quando o seu pagamento foi feito condicionalmente, ou seja até à decisão final de impugnação formulada nos presentes autos;*

4 – *O douto acórdão não valorizou a prova produzida no processo crime, que conjugada com a dos autos levaria à procedência da impugnação;*

5 – *O Senhor Director de Finanças não fundamentou minimamente a sua adesão ao lado do perito;*

6 – *Porque o recorrente provou que os serviços prestados e constantes das facturas existiram, pese embora possam as facturas ser consideradas falsas, competia à AT demonstrar que tais serviços não existiram e não ao recorrente, como contrariamente é entendido no douto acórdão recorrido;*

7 – *Violou, assim, o douto acórdão recorrido, os artigos: 125.º, n.º 1, do CPPT; alínea d), n.º 1 do 668.º do CPC; 660.º, n.º 2 CPC, 2.º, alínea e) CPPT; 7122.º, n.º 1, alínea a) CPC, 281.º CPPT e 749.º CPC; 84.º a 89.º na redacção dada a estes normativos pelo art.º 2.º e seguintes do DL 47/956 de 10.3; 87.º, n.º 3, do CPT 125.º, n.º 1 CPA; 23.º, n.º 1, alínea a) e art. 31.º CIRS e mais legislação aplicável.*

*Termos em que*

a) – *deve declarar-se que o imposto em causa, a existir, se encontra prescrito*

*Ou em alternativa:*

b) – *o parecer do Sr. Director de Finanças é nulo, por não estar devidamente fundamentado, o que implica a nulidade de todo o processado;*

*Ou ainda:*

c) *Decretar-se a nulidade do douto acórdão, por não se pronunciar sobre a prescrição invocada, bem como quanto ao arquivamento do processo crime e bem assim, porque a quem compete provar que os serviços constantes das facturas não existiram é à AT e não ao recorrente, como erradamente, salvo o devido respeito, é entendido no mesmo.*

Por sua vez, contra-alegando, concluiu a Fazenda Pública:

1. *O aditamento da matéria de facto, efectuado nos termos do artigo 712.º, 1, a) do CPC, destina-se a preparar a decisão a prolatar pelo próprio tribunal de recurso, não obrigando a baixa dos autos à 1.ª instância;*

2. *Não se verifica nenhuma das arguidas omissões de pronúncia;*

3. *Ainda que o pagamento tenha sido feito condicionalmente, o imposto não pode ser julgado prescrito porque, a partir de então, o direito do credor ficou plenamente satisfeito.*

4. *A valoração da matéria de facto em processo-crime não é directamente transponível para o processo judicial tributário.*

5. *O voto do Presidente da Comissão de Revisão encontra-se clara e perfeitamente motivado.*

6. *O Recorrente não fez prova da veracidade das operações subjacentes às facturas, prova essa que lhe competia inteiramente.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso já que o STA não conhece dos factos; o recorrente não ataca – conclusões 1, 2 e 5 – a decisão recorrida mas, antes, o acto inicialmente impugnado; e não há omissão de pronúncia já que o acórdão recorrido se pronunciou expressamente quanto à questão da prescrição.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1- *A liquidação teve origem em acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade do contribuinte, efectuada por funcionários afectos ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária, da Direcção Distrital de Finanças de Faro (cfr. fls. 18 a 24 dos autos).*

2- *As rectificações ou correcções efectuadas e a liquidação adicional de IRS obtida, referente ao ano de 1990, foram baseadas no recurso a métodos indiciários, com base nos factos enunciados no relatório de fiscalização.*

3- *O impugnante apresentou reclamação relativamente ao acto objecto de impugnação.*

4- A reclamação apresentada pelo impugnante foi apreciada pela Comissão (cfr. fls.39 e 40 dos autos).

5- O contribuinte Joaquim Cabral Varela afirmou por várias vezes que não prestou qualquer serviço ao ora impugnante, nem lhe emitiu quaisquer facturas e que não o conhece (cfr. fls.20 dos autos).

6- O ora impugnante dava de sub-empregada vários serviços de construção civil ao Sr. Mascaranhas.

7. Em resultado da acção de fiscalização aludida em l, foi, entre o mais, apurado e informado que:

- no ano de 1990, o impugnante estava colectado, em IRS - Categoria C, pela actividade de "Trabalhos que concorrem para a construção de edifícios";

- das diversas colunas do "livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimento - modelo 6" e na rubrica "24 - Trabalhos executados por terceiros para a produção de bens e serviços", constavam os registos de diversas facturas emitidas a favor do impugnante e em nome de Joaquim Cabral Varela;

- os valores líquidos destas facturas foram incluídos, pelo impugnante, na linha "2 - Remunerações do pessoal" do quadro II dos anexos B1 das declarações modelo 2 do IRS, dos anos de 1990, 1991 e 1992;

- com relação ao ano de 1990, mostravam-se registadas duas facturas, emitidas em nome de Joaquim Cabral Varela, titulando o valor líquido total de 1.820.000\$00 (500.000\$00 + 1.320.000\$00).

8. Além do mencionado em 5. (dos factos provados), Joaquim Cabral Varela declarou, ainda, que as facturas que lhe foram presentes (contabilizadas pelo impugnante) não haviam sido por si emitidas, nem assinadas, sendo que nunca utilizou ou mandou imprimir facturas, desse ou de outro tipo, na tipografia Gráfica Soares & Duarte, Lda., contrib. 502.541.431, com sede em Casainhos.

9. Os peritos intervenientes nesta acção fiscalizadora, apontando terem concluído pela falsidade das facturas encontradas registadas como emitidas por Joaquim Cabral Varela, propuseram, em sede de IRS, a efectivação de correcções técnicas, traduzíveis no acréscimo aos resultados, declarados pelo impugnante, dos valores líquidos das facturas constantes da sua escrita e emitidas em nome de Joaquim Cabral Varela. (Ao Invés do que consta no item 2. que, por incorrecto e não correspondente à verdade, se tem por não escrito, de nenhum efeito e substituído pelo conteúdo que antecede).

10. Aceitando e accionando tal proposta, em 6.11.1995, o Sr. Director Distrital de Finanças de Viseu, nos termos do art. 66.º CIRS, fixou o rendimento colectável do impugnante, relativamente ao ano de 1990, em 2.326.929\$00, resultante de ter sido "corrigida a importância de 7.156.593\$00 (despesas gerais) para 5.336.593\$00, em virtude de terem sido utilizadas facturas relativas a serviços que não foram prestados, com o timbre do emitente Joaquim Cabral Varela..." -Cfr. fls. 29/30.

11. Notificado desta fixação, o impugnante, ao abrigo do disposto no art. 84.º CPT, a 11.12.1995, apresentou reclamação dirigida à Comissão de Revisão, visando, entre outros, o ano de 1990, nos termos do articulado fotocopiado a fls. 32 segs. e cujo conteúdo aqui se tem por reproduzido.

12. Em resultado da apreciação aludida em 4., a Comissão de Revisão, por maioria, em 18.12.1995, com referência ao IRS de 1990, decidiu acrescer os custos (de 5.336.593\$00) relevados, aquando da fixação do rendimento colectável, da importância de 910.000\$00, "para cobrirem os custos não escriturados, evidenciando-se assim um resultado e uma rentabilidade fiscal mais consentâneos com a actividade".

13. Da acta da reunião da Comissão de Revisão consta, além do mais, que "..., o vogal da Fazenda Pública, face aos dados existentes no processo e aos demais factos conhecidos, constata que fiscalmente as duas facturas escrituradas como custos "sub-empregadas" não poderão deixar de considerar-se falsas e por isso sem relevância legal (...). Todavia, poderá admitir-se que efectivamente alguns serviços, a que elas respeitariam, tenham sido prestados à firma por necessários à obtenção dos proveitos registados e isto tendo em linha de conta uma normal rentabilidade fiscal para o exercício. (...). O Presidente da Comissão corrobora a posição assumida pelo vogal da FP porque retratará melhor a possível realidade. (...). Deste modo esta decisão tem vencimento por maioria de votos ou seja de dois (o do Presidente e o do vogal da FP) contra um (o vogal do SP)".

14. A liquidação (adicional), referenciada em l., tem o n.º 5323052813, mostra-se datada de 15.12.1995 e apresenta o valor total a pagar, até ao dia 31.1.1996, de 393.822\$00, incluindo juros compensatórios de 183.375\$00.

15. Não tendo sido solvida voluntariamente, esta quantia foi exigida no processo de execução fiscal n.º 96/107192.0, da RF de Lagoa, no devir do qual veio a ser paga, com o implicante arquivamento desses autos, na sequência de despacho proferido em 10.3.2003 - cfr. fls. 246 segs.

Com relevância para a decisão da causa, não ficaram provados os seguintes factos:

1- Que as facturas emitidas pelo Sr. Mascaranhas, fossem passadas em nome de Joaquim Cabral Varela.

Vejam, pois:

QUANTA À INVOCADA 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 sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal –, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, a questão da prescrição da dívida não foi submetida à apreciação da primeira instância pelo que o seu não conhecimento não integra qualquer nulidade mas, antes, eventual erro de julgamento.

E a segunda instância apreciou-a, concluindo no sentido da irremediável inviabilidade da sua apreciação, dado o pagamento da dívida. Pelo que é de concluir como no parágrafo precedente: inexistência de nulidade, eventual erro de julgamento.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, “quanto ao processo crime”, como logo se conclui da seguinte asserção constante do acórdão recorrido: o “arquivamento do processo crime encerra nítida situação de apelo a argumento ou razão que nenhum interesse e relevância podia revestir para a discussão e julgamento desta causa, necessariamente, estruturado em pressupostos e premissas diversas das que presidem ao processamento de um processo de matriz criminal, circunstância que dispensava o tribunal recorrido de conhecer e se pronunciar sobre tal problemática”.

Por outro lado, a conclusão 1, no referente à falta de fundamentação de direito da sentença, não encontra qualquer respaldo na matéria alegatória.

QUANTO À FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO:

A sentença é igualmente nula nomeadamente, quando não especifique os fundamentos de facto ou de direito, da decisão.

Como refere ALBERTO DOS REIS, *ibidem*, pp. 139 e ss:

“Uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base”, comprometendo a sua validade por carecer, então de um elemento essencial quer porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é “emanação correcta da vontade da lei, quer porque as partes e, sobretudo, a vencida, “têm o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o tribunal superior”, carecendo este também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso”.

Há, todavia, que distinguir a falta absoluta de motivação, “da motivação deficiente, medíocre ou errada”, pois só a primeira é causa de nulidade, afectando a segunda unicamente o valor doutrinal da sentença, não produzindo, todavia, nulidade.

A falta absoluta de motivação significa, pois, a “ausência total de fundamentos”.

Ora, assim sendo, bastava a pronúncia “superficial sobre os autos”, imputada à decisão, para se concluir pela inexistência de tal nulidade.

O que acontece é que o Tribunal Central Administrativo, em vista da insuficiência da matéria factual contida no probatório propriamente dito, da sentença, lhe acrescentou outros factos, como lho permite expressamente o artigo 712.º, n.º 1, alínea *d*), do Código de Processo Civil, uma vez que, tratando-se de prova documental, os autos continham todos os elementos necessários para o efeito, não tendo, pois que baixar à 1.ª instância com tal finalidade.

Não se verificam, pois, as invocadas nulidades.

QUANTO AO MAIS:

Há que referir, desde já, que o Supremo Tribunal Administrativo não conhece de facto, nos expressos termos dos artigos 21.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Não pode, pois, este Tribunal equacionar a questão da influência da prova eventualmente produzida no processo crime em termos da sua contraditoriedade com a produzida nos autos.

A verdade é que as instâncias tiveram como provado que as facturas são materialmente falsas, isto é, não correspondem a transacções efectivamente realizadas.

E, ademais, como bem se anota no aresto ora sob análise, e se deixou referido, o arquivamento do processo crime não pode inviabilizar a prova produzida nestes autos, atenta a não vigência aqui de princípios, embora fundamentais no processo crime como, nomeadamente, o princípio *in dubio pro reo*.

Os presentes autos não têm natureza penal e as regras do ónus da prova encontram-se fixadas no artigo 121.º do Código de Processo Tributário e, ora, 114.º e seguintes do CPPT.

Aliás, uma coisa é a falsidade formal, propriamente dita, das facturas – no sentido de não terem sido emitidas por quem nelas figura como tal – e outra, bem diferente mas relevante no caso, é a de não corresponderem a transacções efectivamente realizadas, como vem provado.

O ónus da prova, relativamente às chamadas “facturas falsas” tem sido objecto de vasta jurisprudência do STA, em sentido uniforme.

Cfr. os acórdãos de 24 de Abril de 2002 – recurso n.º 102/02, de 17 de Abril de 2002 – recurso n.º 26.635, de 9 de Outubro de 2002 – recurso n.º 871/02 e de 14 de Novembro de 2001 – recurso n.º 26.015.

O entendimento sempre perfilhado é o de que à Administração cumpre apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artigo 342.º do Código Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, seja, a efectiva existência das alegadas transacções.

Como se refere no dito acórdão de 17 de Abril, “cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja, (...) da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido”, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade.

O que corresponde ao ensinamento de VIEIRA DE ANDRADE, *in Justiça Administrativa*, 2ª edição, p. 269: “há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos”.

Assim “quando o acto da Administração se traduza na afirmação positiva da prática, pelo contribuinte, do facto tributário e da sua expressão quantitativa, é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal contra ela” - Cfr. acórdão citado.

Ora, vem provado que o contribuinte Joaquim Cabral Varela sempre disse nunca ter prestado qualquer serviço ao impugnante nem lhe ter emitido quaisquer facturas e nem sequer o conhecer.

Como se refere no aresto recorrido, ao tribunal *a quo* não restaram dúvidas – matéria que, como se disse, este tribunal não sindicou – de que “*in casu*, a AT recolheu e forneceu indícios sérios e credíveis de que as prestações de serviços (...) não foram reais, não tiveram lugar”.

Provando, pois, a Administração a verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, cumpria ao contribuinte demonstrar a veracidade das transacções, o que, nos apontados termos, não logrou provar.

QUANTO À PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:

A prescrição disciplina os efeitos do decurso do tempo sobre o não exercício do direito à cobrança, pressupondo, assim, a existência de uma relação jurídica de crédito eficaz.

Como acentua BENJAMIM RODRIGUES, “A prescrição no Direito Tributário” *in Problemas Fundamentais do direito tributário*, p. 263, o fundamento da prescrição está na inércia do credor em exigir o cumprimento da prestação, não podendo o devedor ficar indefinidamente, a bel-prazer do credor, àquele vinculado, ou seja, são razões de certeza, segurança e paz jurídica, no caso, entre Estado e o contribuinte.

A prescrição constitui, pois, a par do pagamento, uma forma de extinção da obrigação tributária.

Mas, assim sendo, não faz qualquer sentido declarar prescrita uma dívida já paga, *recte*, dizê-la extinta quando ela já o está anteriormente.

Cfr., por todos, os acórdãos de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.655, de 25 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.480 e de 9 de Junho de 1999 – recurso n.º 23.623.

Alega, todavia, o recorrente que procedeu ao pagamento em termos condicionais, para a hipótese de inêxito da impugnação, que não por aceitação da existência da dívida.

Mas tal alegação, aliás sem respaldo no probatório, é irrelevante, desde logo porque a lei não contempla o pagamento condicional, mesmo em sede de regalias ou benefícios fiscais.

Cfr., por todos, o acórdão do STA de 29 de Junho de 2005 – recurso n.º 0525/05.

E, depois, o pagamento não prejudica a impugnação judicial.

QUANTO À FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO LAUDO DO DIRECTOR DE FINANÇAS:

Também aqui falece razão ao recorrente.

Desde logo, como se assinala no aresto recorrido, não se trata de um voto de qualidade mas de maioria, isto é, o Director de Finanças votou no mesmo sentido do laudo do vogal da Fazenda. Pelo que, em tal caso, “o voto de qualidade é irrelevante”.

Cfr. ALFREDO DE SOUSA E J. PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Anotado*, 3.ª edição, p. 183.

De qualquer modo, a decisão está fundamentada, por remissão: o presidente da Comissão “aderiu e fez seus os fundamentos do laudo da Fazenda Pública, através de declaração de concordância, na medida em que “corroborou” a posição daquele, por lhe parecer a mais correcta – cfr. n.º 13 do probatório. Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.



**Acórdão de 23 de Maio de 2007.****Assunto:**

*Sisa. Isenção de sisa dos prédios adquiridos para revenda. Caducidade da isenção.*

**Sumário:**

- I — A isenção de sisa dos prédios adquiridos para revenda está sujeita a algumas condições resolutivas, nomeadamente a ocorrência de nova transacção com o mesmo fim.*
- II — Assim, aqueles prédios deixam de beneficiar de isenção logo que se verifique que foram novamente vendidos para revenda.*
- III — Para este efeito apenas releva a posição da vendedora, que não a da compradora.*

Processo n.º 165/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Novandar – Empreendimentos Imobiliários, Lda.

Relator: Exmº Sr. Consº. 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 Penafiel que julgou procedente a impugnação judicial que Novandar – Empreendimentos Imobiliários, Lda., deduzira contra o indeferimento tácito de reclamação graciosa que apresentara contra liquidação adicional de sisa.

Fundamentou-se a decisão em que “a impugnante provou que a [adquirente,] Franjopa – Empreendimentos Imobiliários, Lda., ao contrário do que declarou na escritura pública de compra e venda, não adquiriu para revender mas comprou para construir” e, assim sendo, deveria “a impugnante beneficiar da isenção do pagamento do imposto de sisa” pela aquisição do prédio que adquirira para revenda, prevista no artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, pois que se verificavam os pressupostos elencados no artigo 13.º-A deste diploma: que o prédio fosse revendido no prazo de três anos e que esta transacção não fosse novamente para revenda.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

*1 - A douta sentença, objecto do presente recurso, julgou a acção procedente por haver entendido que: «A impugnante provou que a “Franjopa -Empreendimentos Imobiliários, Lda.”, ao contrário do que declarou na escritura pública de compra e venda, não adquiriu para revender, mas comprou para construir. Deve, pois, a impugnante beneficiar da isenção do pagamento do imposto de sisa pela aquisição do referido prédio....»;*

*2 - Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim decidido;*

*3 - A douta decisão recorrida, ao não considerar que o facto de ficar declarado na escritura de compra e venda que os prédios adquiridos com isenção de sisa nos termos do n.º 3 do art.º 11.º do Código da Sisa, ao serem revendidos para revenda, faz caducar, nos termos do n.º 1 do art.º 16.º do mesmo Código a isenção de que tinha beneficiado o anterior comprador, padece de erro de julgamento;*

*4 - Aquela declaração, vincula ambos os outorgantes, e preenche a condição resolutiva prevista no n.º 1 do art.º 16.º do C.S.I.S.S.D., fazendo caducar a isenção de que a impugnante havia beneficiado;*

*5 - A caducidade da isenção, opera automaticamente, e com efeitos “ex tunc” logo que ficou exarada aquela declaração na escritura de 03/03/1999, preenchendo o facto previsto na lei de que o prédio adquirido para revenda, o foi novamente para revenda;*

*6 - Os factos posteriores do destino do prédio não influenciam a condição resolutiva da isenção, verificada anteriormente;*

*7 - A actuação da Administração fiscal e a liquidação efectuada não padece de qualquer vício ou ilegalidade, atento o preceituado no art.º 16.º do C.S.I.S.S.D.;*

*8 – Pelo que a douta sentença de que se recorre padece de erro sobre os pressupostos de direito de que depende a caducidade da isenção de Sisa, prevista no n.º 3 do artigo 11.º do CIMSISDD, violando o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIMSISDD.*

Por sua vez, contra-alegou a recorrida:

*1ª Ficou provado que a impugnante adquiriu imóvel destinado, declaradamente, para revenda;*

*2ª Ficou provado que esse imóvel foi, efectivamente, (re)vendido no prazo de 3 anos após a sua aquisição;*

3ª Ficou provado que, embora, a adquirente desse imóvel tivesse declarado no respectivo instrumento público titular da aquisição que o iria destinar a (re)venda, certo é que o destinou, antes, a nele ser construído um prédio urbano que, a final, foi submetido ao regime jurídico de propriedade horizontal, a fim de ser vendido em fracções.

4ª A impugnante cumpriu o programa legal previsto para a concessão e atribuição do benefício de isenção de pagamento de imposto de sisa na aquisição de prédios destinados a (re)venda.

5ª A Administração Tributária, sem indagar a veracidade da declaração da Franjopa, Lda, conformou-se com ela... apesar de se ter demonstrado como falsa e de ter sido usada fraudulentamente para obtenção, por parte daquela declarante, de vantagem fiscal.

6ª A sentença fazendo correcta interpretação dos factos e do direito aplicável aos mesmos, consubstancia uma decisão justa e ajustada aos interesses em jogo.

7ª A materialidade da situação demonstrada em juízo é aquela que o legislador previu para que, numa base de justiça, seja concedido o benefício da isenção de sisa num caso de aquisição de imóvel para efectiva (re)venda...e não para defraudar a letra e o espírito das normas facilmente ao alcance de contribuintes menos sérios e pouco escrupulosos na declaração de intenções que nunca estiveram presentes no seu espírito.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dado que “a isenção real de sisa prevista no artigo 11.º, n.º 3, do CIMSISDD está sujeita a condição resolutiva, deixando a transmissão de beneficiar de isenção logo que se verifique que o prédio adquirido para revenda foi revendido novamente para revenda (artigo 16.º, n.º 1, CIMSISDD)”, sendo que se verifica “a condição resolutiva com a revenda do prédio para novo adquirente que declara a intenção de revenda” pois “a alteração do destino do prédio, contrariando a intenção de revenda, é irrelevante para a apreciação da caducidade da isenção” que opera “sem necessidade de declaração administrativa ou judicial”, nos termos do artigo 12.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

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

Em sede factual, vem apurado que:

- Por escritura de compra e venda celebrada no dia 14.04.1998, a ora impugnante adquiriu para revenda, no exercício da sua actividade comercial de compra e revenda de imóveis, os prédios rústicos inscritos na matriz predial da freguesia e concelho de Valongo sob os artigos n.ºs 1456, 1457e 1459, aquisição esta que ficou isenta do Imposto Municipal de Sisa.

- Por escritura de compra e venda celebrada no dia 03.03.1999, a impugnante vendeu, no exercício da sua actividade comercial de compra e revenda de imóveis os referidos prédios rústicos à “Franjopa - Empreendimentos Imobiliários, Lda.”.

- A Franjopa - Empreendimentos Imobiliários, Lda., declarou que comprava os imóveis para revenda, tendo por isso beneficiado da isenção prevista no n.º3 do art.11º do CIMSISDD.

- Mas a “FRANJOPA”, não revendeu os prédios rústicos em causa.

- Construiu nesses prédios rústicos uma edificação que foi submetida ao regime da propriedade horizontal.

- Com base nos artigos 16º, n.º1 e 115º, n.º5 do CIMSISDD, o Serviço de Finanças procedeu à liquidação do imposto Municipal de Sisa à ora impugnante pelo facto de ter revendido os referidos prédios para revenda.

- A ora impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação aqui impugnada, em 25.02.2004.

- A mesma foi indeferida tacitamente, nos termos do art. 106º do CPPT e art. 57º, n.º 5 da LGT.

- A impugnante foi notificada da liquidação em causa no dia 14.11.2003 - cfr. doc. de fls. 27 do proc. administrativo junto aos autos.

- No dia 28.11.2003 efectuou o pagamento da liquidação – cfr. doc. de fls. 28 do proc. administrativo junto aos autos.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se se verificou, ou não, a caducidade da isenção do imposto municipal de sisa, prevista no artigo 11.º, n.º 3, do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações que dispõe o seguinte:

“Ficam isentas de sisa as aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.”

Por sua vez, estatui aquele artigo 13.º-A:

“A isenção prevista no n.º 3 do artigo 11.º não prejudica a liquidação e o pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

§ 1.º Para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

§ 2.º Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção.”

E, por fim, preceitua o artigo 16.º, n.º 1, do mesmo diploma:

“As transmissões de que tratam os números 3 (...) do artigo 11.º (...) deixarão de beneficiar de isenção logo que se verifique (...) que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda;”

Com este regime, o legislador pretendeu isentar do pagamento do imposto municipal de sisa os adquirentes que se dediquem ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

O que se compreende pois que pretendem actuar no mercado no sentido de realizar lucros e, deste modo, a transmissão onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis - sobre que incide o imposto, nos termos do artigo 1.º do CIMSISDD - é provisória, podendo o pagamento do imposto fragilizar a dinâmica do sector, sendo certo que estes sempre serão tributados em sede de imposto sobre o rendimento.

A Sisa é um imposto sobre a riqueza que pretende tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo - o seu enriquecimento - no momento da transmissão (aquisição).

Já não é assim quando tal aquisição se destina a revenda, isto é, entra no giro comercial daquele.

Aí, a perspectiva correcta não é tal enriquecimento - que pode até não se verificar - mas a do lucro real que da posterior transmissão poderá resultar, caso em que, conseqüentemente, a tributação será efectuada em sede de IRC, que não de Sisa, entrando-se, então, em linha de conta com os proveitos e os custos respectivos.

Os prédios adquiridos para revenda fazem parte do activo permutável da empresa (mercadorias) e não do seu activo imobilizado (capitais), o que aponta para uma tributação como rendimento e não como transmissão de capital.

Com efeito, “a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis” - cfr. artigo 2.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Daí que, nos termos do artigo 13.º-A do mesmo diploma, apenas nos casos em que se reconheça que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade do comprador de prédios para revenda, é que não há lugar a liquidação nem a pagamento do imposto.

Pois quando o comprador não demonstre, de acordo com o seu § 1.º, que exerce normal e habitualmente aquela actividade, “a isenção não prejudica a liquidação nem o pagamento da sisa, nos termos gerais”, sendo esta anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção, quando, no prazo de três anos, o prédio seja revendido sem ser novamente para revenda - § 2.º do artigo 13.º-A.

Requisitos para a manutenção da isenção que, nos termos do dito artigo 16.º, n.º 1, são válidos também para os adquirentes que exercem normal e habitualmente aquela actividade, pois a transmissão de prédios para revenda deixa de beneficiar da isenção de sisa logo que se verifique que ao prédio foi dado destino diferente, que não foi revendido no prazo de três anos ou que o foi novamente para revenda.

Ou seja, a isenção da sisa está dependente:

a) da apresentação, pelo contribuinte, da declaração a que alude o artigo 11.º, n.º 3, antes da aquisição do prédio, para revenda;

b) da manifestação, explícita ou implícita, da vontade de revender o prédio adquirido - artigos 11.º, n.º 3, 13.º-A e 16.º, n.º 1;

c) da revenda do prédio no estado em que foi adquirido - artigos 13.º-A e 16.º, n.º 1;

d) da realização da revenda no prazo de três anos - artigos 13.º-A, § 2.º, e 16.º, n.º 1;

e) de que a revenda, efectuada naquele prazo legal, não tenha como finalidade nova revenda - artigos 13.º-A e 16.º, n.º 1.

Estes três últimos requisitos são verdadeiras condições resolutivas: se o prédio for revendido em estado diferente daquele em que foi adquirido, se a revenda não se efectuar no prazo de três anos ou, efectuando-se, tenha como finalidade nova revenda, a isenção caduca.

Sendo que esta é um benefício fiscal, isto é, uma “medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” - cfr. artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

E, nos termos do artigo 12.º deste diploma, os benefícios fiscais, quando condicionados, caducam “pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obriga-

ções impostas, imputável ao beneficiário” – n.º 2 -, originando “a extinção dos benefícios fiscais (...) a reposição automática da tributação-regra” – n.º 1.

Ou seja, verificando-se qualquer uma daquelas condições resolutivas, a isenção caduca, devendo ser liquidado o imposto devido.

Resulta do probatório que a recorrida, no exercício da sua actividade comercial de compra e revenda de imóveis, adquiriu, com isenção de sisa, em Abril de 1998, três prédios rústicos que revendeu no ano seguinte.

Na escritura de revenda, a adquirente declarou - explicitamente - que comprava os prédios para revenda. E, assim sendo, passou a gozar da isenção do dito artigo 11.º, n.º 3.

*Mutatis mutandis*, na mesma escritura, a vendedora aceitou aquela declaração, ainda que implicitamente (já que um contrato é constituído por declarações de vontade contrárias mas convergentes).

É jurisprudência deste STA que a intenção de compra para revenda “surja da leitura da escritura e dos documentos que a acompanham”, não sendo “imperioso que figure na escritura que a compra se destine a posterior revenda”.

Cfr. os acórdãos do STA de 17 de Junho de 1992 – processo n.º 12.088 (Pleno), de 27 de Fevereiro de 1991 – processo n.º 12.088 (2.ª secção) e de 3 de Março de 1971 – processo n.º 16.278, *in Acórdãos Doutriniais*, n.º 113, p. 745

E bem se compreende que o destino dos prédios adquiridos para revenda tenha que ser manifestado, explícita ou implicitamente, no momento da aquisição – na escritura ou em qualquer outro documento que a acompanhe: só assim se saberá que estes passam a integrar o activo permutável da empresa (isto é, que funcionam como mercadoria) e não o activo imobilizado.

Pois, desde logo, como se disse, o rendimento obtido com a revenda é tributado em sede de imposto sobre o rendimento, precisando, para tal, a administração fiscal de subsumir as diversas transacções às diferentes normas de incidência, o que só é possível se dos documentos que formalizam a transacção constar a intenção de revenda, uma vez que nada impede que um contribuinte colectado nesta actividade adquira um prédio que não seja para revenda.

Cfr. o acórdão do Pleno da 2.ª Secção do STA, de 12 de Julho de 1989, processo n.º 005321, ainda que a doutrina que dimana deste aresto, menos recente, exija que os elementos que, de forma expressa ou implícita, revelem que o prédio se destine a revenda, constem apenas da escritura de compra, o que, no caso dos autos, sempre seria suficiente.

Na verdade, o *apport* factual, de natureza testemunhal, que se retira da sentença – que a Franjopa, “ao contrário do que declarou na escritura (...) não adquiriu para revender mas comprou para construir” – não tem qualquer apoio nos elementos referidos – escritura e demais documentação pertinente como declaração do contribuinte.

Pelo contrário, o mesmo instrumento notarial dá conta da declaração da compradora de que os prédios se destinavam a revenda e de que a mesma se encontrava “colectada na compra e venda de prédios, revenda dos adquiridos para esse fim, tendo exercido normal e habitualmente a referida actividade, no passado ano”, tudo conforme certificado emitido pela competente Repartição de Finanças.

E, sendo-lhe, assim, espúrio, tal *apport* nunca poderá ser relevante para o caso.

E ainda que se entendesse, como nas declarações de voto juntas àquela decisão de 1989, que não é necessária a apresentação dos elementos que manifestam a vontade de vender/adquirir para revenda, antes bastando, para a isenção de sisa, que a revenda se efectue nos três (à data, dois) anos seguintes ao da sua compra, a solução sempre seria a mesma no caso dos autos.

Pois a questão a decidir não é a do momento da constituição da isenção, mas antes a do momento em que se verifica a sua caducidade.

Que, nos preditos termos do artigo 16.º, n.º 1, ocorre “logo que se verifique” que os prédios adquiridos para revenda foram novamente transaccionados com o mesmo fim.

Ora, a recorrente, ao aceitar, ainda que implicitamente, a declaração expressa da compradora (que formalizou a intenção da compra dos prédios para revenda), vendeu-os para e com aquela finalidade.

Sendo neste momento – o da compra e venda – que se verifica a caducidade da isenção.

E não se sustente que a adquirente, apesar de ter declarado a intenção de revender, pretendia construir, já que tal comportamento apenas poderia produzir efeitos na relação jurídico-tributária entre aquela e a administração fiscal e nunca na relação em que a recorrida é parte, ora em crise.

Ainda que a vontade da compradora não corresponda à declaração, a verdade é que a impugnante vendeu, de novo, para revenda, conforme se estabeleceu na escritura respectiva.

E para efeitos da situação dos autos, o que importa é a posição jurídica da impugnante vendedora, não a da compradora.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o acórdão do STA de 10 de Março de 1999 – recurso n.º 20.797.

Tratando-se de uma isenção de natureza real – pois que se dirige a uma determinada situação de facto que normalmente estaria sujeita a imposto, abstraindo-se da qualidade das pessoas -, que não pessoal, o elemento subordinante é o prédio, que não o adquirente, pelo que havendo nova venda para revenda, esta segunda transmissão do prédio cria na esfera jurídica do novo adquirente a isenção de

sisas previstas no artigo 11.º E, consequentemente, por força daquele artigo 16.º, faz caducar a isenção de que gozava o ora vendedor.

E tanto assim é que os ditos preceitos legais do Código da Sisa sempre tomaram o prédio em sentido objectivo e não subjectivo – trata-se – repete-se – de uma isenção real.

Assim, refere-se à “revenda” por parte do comprador do prédio, que como é óbvio, nada havia vendido mas comprado: o comprador, para beneficiar da isenção, é que terá de vender (revender) o prédio que já havia sido objecto de uma venda.

Como a recorrida não observou todos os requisitos a que estava obrigada para manter a isenção de sisa, no ponto vender os prédios sem ser novamente para revenda, é pois legal a liquidação do imposto.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida, na instância, e neste STA com procuradoria de 60%.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Contribuições à Segurança Social. Prazo de pagamento. Juros moratórios.*

### Sumário:

*Sobre as entidades empregadoras impende a obrigação de entrega à Segurança Social, tanto das declarações de remunerações, como das contribuições devidas, seja das suas próprias, seja das respeitantes aos seus trabalhadores, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito: o do exercício da actividade do trabalhador – por força do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, e do artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro – sob pena de serem exigidos juros moratórios.*

Processo n.º: 185/07-30.

Recorrente: Somelos – Acabamentos Têxteis, Lda.

Recorrido: Centro Distrital de Segurança Social de Braga, IP.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 “Somelos Acabamentos Têxteis, Ld.<sup>aa</sup>” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 20-12-2006, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a «liquidação de juros moratórios no valor de € 6.635,29 pelo CDSS de Braga» – cf. fls. 79 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 100 a 102.

*1 As contribuições para a Segurança Social são devidas pelas entidades patronais em função do pagamento das remunerações aos trabalhadores (não se confunda com isso a constituição da obrigação contributiva).*

*2 Tais contribuições são compostas por uma parcela resultante de desconto nas remunerações pagas aos trabalhadores - 11% -, sendo a outra parcela a cargo da entidade patronal - 23,75% - (em cumprimento do que dispõe o n.º 1º do art.º 47º da Lei n.º 32/2002 e n.º 2º do art.º 3º do Decreto-Lei n.º 199/99).*

*3 O pagamento dos salários aos trabalhadores pela recorrente ocorreu sempre nos três primeiros dias úteis seguintes àqueles meses a que os mesmos salários respeitam,*

*4 Dando-se, portanto, cumprimento integral e estrito ao que dispõe o 1º da Cláusula 32 do Contrato Colectivo de Trabalho em vigor para a indústria têxtil (à época BTE 1.a série, n.º 37 de 8/10/81, a fls. 2707).*

5 Uma coisa é o surgimento da obrigação contributiva - a que se refere expressamente o art.º 45º da Lei n.º 32/2002) e outra, bem diversa, é precisar legalmente o momento da efectivação do respectivo envio à Segurança Social.

6 No que diz respeito às quotizações (11%), é na altura em que se verifica a retenção na fonte por parte das empregadoras que se evidencia legalmente a obrigação da remessa das contribuições, já que enquanto não houver pagamento de remunerações não há descontos a processar.

7 Sendo o salário pago no mês seguinte ao que diz respeito, a retenção na fonte é efectuada nessa ocasião, pelo que o pagamento à Segurança Social pode ser efectuado até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que o salário foi pago e ocorreu a respectiva retenção na fonte.

8 As contribuições dos trabalhadores por conta de outrem devem ser descontadas nas respectivas remunerações e pagas pela entidade empregadora, juntamente com a contribuição própria - 23,75% - (n.º 3º do art.º 24º da Lei n.º 28/84 de 14 de Agosto, que praticamente reproduz o n.º 2º do art.º 5º do Decreto Lei n.º 103/80 de 9 de Maio), ou seja, a obrigação contributiva vence-se exacto momento em que se vence a obrigação de entregar as quotizações retidas aos trabalhadores.

9 É a partir do dia do desconto no pagamento das respectivas remunerações que se identifica o prazo - dia 1 a 15 do mês seguinte - em que a entidade patronal deverá remeter tais descontos (retidos na fonte) juntamente com as suas próprias contribuições, à Segurança Social (n.º 2º do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 199/99).

10 A obrigação contributiva no que diz respeito às contribuições da entidade patronal surge com pagamento das remunerações aos trabalhadores.

11 Quando se refere no n.º 2 do art.º 10º do Decreto Lei n.º 199/99 que o pagamento das contribuições deve ser feito até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito, tal só pode significar que o início desse lapso de tempo decorre a partir do facto a que se reporta, sendo esse facto necessariamente o mês em que se verifica o pagamento das retribuições e nunca o mês em que ocorreu a prestação do trabalho a que aquelas remunerações dizem respeito, até porque tal não se lê na invocada disposição legal.

12 A obrigação de pagamento de contribuições decorrente do pagamento efectivo das remunerações é uma obrigação distinta da obrigação formal de remeter as declarações de remunerações, sendo que para esta última a lei estabeleceu expressamente um limite temporal para o seu cumprimento.

13 A obrigação de pagamento das contribuições, por seu turno, não mereceu semelhante tratamento legislativo, pelo que regularam-se expressa e intencionalmente, de forma diferente, os dois actos - remessa de declarações e pagamento das contribuições, porquanto:

a) No que diz respeito à entrega/remessa das folhas de remunerações a lei refere que essa obrigação deve ser cumprida entre os dias 1 a 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações dizem respeito,

b) já quanto ao pagamento das contribuições a lei apenas refere até ao dia 15 do mês seguinte a que disserem respeito.

14 As declarações das remunerações têm que ser enviadas no prazo legal, independentemente de haver pagamento de salários, enquanto que as contribuições, por força da Lei de Bases, só serão entregues havendo pagamento de retribuições, porque só então se procedem aos descontos a que alude o n.º 1 do art.º 47º da Lei n.º 32/2002.

A douta sentença em crise violou as disposições conjugadas dos arts. 45º e 47º da Lei n.º 32/2002 de 20 de Dezembro, arts. 10º do Decreto -Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, art. 5º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, art. 24º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

1.3 A entidade recorrida contra-alegou, e apresentou as conclusões seguintes – cf. fls. 114 e 115.

1. A Autora solicitou em 18 de Maio de 2004 ao Centro Distrital de Segurança Social de Braga emissão de certidão da respectiva situação contributiva regularizada.

2. Autora apresentava dívidas de juros de mora pela não entrega atempada de contribuições respeitantes aos meses de Outubro de 2003 a Março de 2004 inclusivé, pelo que a respectiva situação contributiva não se encontrava regularizada e, conseqüentemente não permitia a emissão das certidões solicitadas.

3. A pedido da Autora foi emitido pelo Centro Distrital de Segurança Social o Documento de Emissão Prévia e anexo com os detalhes dos cálculos de juros de mora correspondentes, os quais foram objecto de pagamento pela Autora e, conseqüentemente foi emitida a requerida certidão da situação contributiva regularizada da Autora.

4. As contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito.

5. O período contributivo de Outubro de 2003 a Março de 2004 inclusivé, a que os autos se reportam, não se verificou uma situação de salários em atraso, conforme a própria Autora reconhece na sua petição inicial.

6. Não estamos propriamente perante uma situação de salários em atraso mas, apenas, perante um procedimento da Autora que, entregando as declarações de remunerações até ao dia 15 do mês

seguinte àquele a que as mesmas respeitam paga as contribuições apenas no dia 15 do mês seguinte ao do pagamento das remunerações.

7. A obrigação contributiva das entidades empregadoras nasce com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço, isto é, quando os trabalhadores iniciam a sua prestação de trabalho na entidade empregadora.

8. Se as contribuições são devidas com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, se as declarações de remunerações são entregues até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeita a prestação de trabalho e o pagamento das contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês àquele a que disserem respeito, a Segurança Social tem toda a legitimidade para presumir que as contribuições são devidas no mesmo período pois a entrega daquelas declarações indicia o pagamento de salários e conseqüentemente deve considerar-se que as contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês a que respeitam, ou seja, se os salários, por exemplo, disserem respeito ao mês de Outubro de 2003, as contribuições para a Segurança Social devem ser pagas até ao dia 15 de Novembro de 2003 e assim sucessivamente, isto fazendo uso dos quadros apresentados pela Autora na petição inicial.

9. Não pagando o contribuinte as contribuições até ao dia 15 do mês em que entrega as declarações de remunerações, deverá considerar-se que são devidos juros de mora à taxa legal.

10. As contribuições são devidas com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, que as declarações de remunerações são entregues até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeita a prestação de trabalho e que as contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês àquele a que disserem respeito.

11. Não tendo, a Autora pago as contribuições devidas à Segurança Social dentro do prazo legal estabelecidos no n.º 2 do artigo 45º e n.º 1 do artigo 47º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, no n.º 2 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho e no artigo 8º do Decreto-Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro, venceram-se juros de mora legal do valor que consta dos documentos junto pela Autora com a petição inicial (Documento de Emissão Prévia e anexo com detalhes dos juros de mora).

12. E que devidamente corrigidos resultaram na liquidação de juros de mora da quantia de € 6.635,29 pelo pagamento fora de prazo das contribuições referentes aos meses de Outubro de 2003 a Março de 2004 inclusive, conforme é referida petição inicial.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, dizendo o seguinte – cf. fls. 124 e 125.

1. A questão sub judicio foi recentemente apreciada no acórdão STA-secção de Contencioso Tributário proferido em 7.02.2007 (processo n.º 745/06), com argumentário que se condensa nos tópicos seguintes:

-a obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início do exercício da actividade profissional dos trabalhadores ao seu serviço (art.45º nº2 Lei n.º 32/2002, 20 Dezembro -Lei de Bases da Segurança Social)

-o montante das contribuições a pagar é determinado pela aplicação das taxas legais às remunerações devidas aos trabalhadores (art. 100 nº1 DL n.º 199/99, 8 Junho)

-as contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam as remunerações (art. 10º n.º 2 DL n.º 199/99, 8 Junho) - as remunerações respeitam ao mês em que a actividade é exercida

-as entidades empregadoras devem enviar as declarações de remuneração até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito, ou seja, o mês seguinte àquele em que foi exercida a actividade profissional (art.6º DL n.º 26/99, 27 Outubro)

2. Merece o nosso sufrágio o sumário doutrinário do acórdão que, ancorado na fundamentação supra condensada, exprime o seguinte entendimento «As obrigações de entrega das contribuições e de entrega das declarações de remunerações, por parte das entidades empregadoras, devem ser realizadas no mesmo prazo, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respectivamente dizem respeito: o do exercício da actividade profissional dos trabalhadores» e não, como pretende a recorrente, até ao dia 15 do mês seguinte ao do pagamento das remunerações.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber qual o termo final do prazo de cumprimento pelas entidades patronais da obrigação de entrega de contribuições devidas à Segurança Social (termo a partir do qual as contribuições em falta vencem juros moratórios).

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

1. A impugnante, para concluir com o IAPMEI um contrato de concessão de incentivos financeiros no âmbito do SEME (Sistema de Incentivos à Modernização Empresarial), a que foi atribuído o n.º 43/02/1560, teve necessidade de obter uma declaração passada pelo Director do Centro Distrital de Segurança Social de Braga, de acordo com a qual se verificasse que a impugnante tem a sua situação

contributiva regularizada perante a Segurança Social - cfr. alínea b) do n.º 1 do art. 21º da Portaria n.º 687/2000, de 31 de Agosto.

2. Uma vez que a anterior declaração já tinha caducado (dado que o respectivo prazo de validade é de seis meses), em face da urgência da respectiva obtenção de tal declaração, a impugnante fez apresentar, em 2004/10/15, um pedido de declaração da respectiva situação contributiva no Centro Distrital de Segurança Social de Braga, como se alcança do documental adiante junto sob o n.º 5.

3. Tendo sido informado o apresentante desse requerimento de que havia sido detectada a existência de dívidas de juros de mora na conta corrente, emergentes de um pretensão pagamento fora do prazo legal das contribuições respeitantes aos meses de Outubro/2003 a Abril/2004,

4. Pelo que, por não se encontrar a situação contributiva da impugnante devidamente regularizada, não poderia haver lugar à emissão da declaração pedida, sendo que, como já foi referido, havia urgência na sua obtenção.

5. À presumida mora então invocada, estava subjacente a liquidação de juros lançados na conta corrente da impugnante e decorria do facto de as contribuições para a Segurança Social terem sido entregues pela impugnante no mês seguinte ao do pagamento das remunerações e não no mês seguinte a aquele a que o mesmo dizia respeito, conforme quadro seguinte:

6.

| Mês/Ano a que se referem as remunerações | Data pagamento |               | Entrega das Declaração de Remunerações | Valor        |                    | Juros Moratórios Liquidados |
|------------------------------------------|----------------|---------------|----------------------------------------|--------------|--------------------|-----------------------------|
|                                          | Remunerações   | Contribuições |                                        | Remunerações | Contribuições CRSS |                             |
| Out-03                                   | 05-11-2003     | 15-12-2003    | 17-11-2003                             | 153.958,56   | 53.273,92          | 1.065,48                    |
| Nov-03                                   | 04-12-2003     | 15-01-2004    | 12-12-2003                             | 169.393,11   | 58.637,42          | 1.172,75                    |
| Dez-03                                   | 06-01-2004     | 16-02-2004    | 14-01-2004                             | 168.838,64   | 58.444,81          | 1.168,90                    |
| Jan-03                                   | 04-02-2004     | 15-03-2004    | 12-02-2004                             | 156.625,74   | 54.196,98          | 1.083,94                    |

7. Dou por reproduzido o teor de fls. 21 a 23 (Documento de emissão prévia, nota de juros e documento de pagamento).

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão.

A matéria de facto assenta na prova documental junta e na matéria acordada pelas partes.

2.2 Dispõe o artigo 45.º, n.º 2, da Lei de Bases da Segurança Social, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 32/2002, de 20/12, que «A obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço, sendo os termos do seu cumprimento estabelecidos no quadro do respectivo regime de segurança social».

Quanto ao pagamento das contribuições, prescreve o Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, no n.º 2 do seu artigo 10.º, que «As contribuições previstas neste decreto-lei devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito, salvo as situações previstas no artigo 39.º, que serão objecto de regulamentação própria».

Por sua vez, o Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro (que procede à regulamentação do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho) preceitua no seu artigo 6.º, quanto ao prazo para entrega das declarações de remunerações, que «As entidades empregadoras devem enviar as declarações de remunerações até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito».

Hoje em dia, o início da obrigação contributiva surge, por imperativo legal, pelo facto da celebração do contrato de trabalho. O pagamento de remunerações será, nesta perspectiva, um pressuposto da liquidação, a cargo da entidade empregadora, acto pelo qual a obrigação contributiva se torna certa. A suspensão da obrigação contributiva decorre, em princípio, da própria interrupção ou suspensão da relação laboral, com paragem dos pagamentos remuneratórios, ou com a interrupção da actividade independente. Há, porém, situações em que não se dá essa relação de causa e efeito, ou seja, em que a suspensão da prestação do trabalho não determina a suspensão dos efeitos próprios da obrigação contributiva, na medida em que se mantenha a contrapartida remuneratória ou uma situação semelhante. Assim, tem sido geralmente entendido que o início da relação jurídica contributiva se dá, conforme as situações, tratando-se de enquadramento obrigatório, com o começo da relação jurídica laboral, desde que haja pagamento de remunerações ou com o começo do exercício da actividade independente. Enquanto não houver pagamento de remunerações, a relação jurídica contributiva é meramente potencial. No entanto, depois de ter surgido, a obrigação contributiva vence-se com o decurso do prazo de pagamento, que é o dia 15 do mês seguinte àquele a que as contribuições disserem respeito – cf. Ilídio das



Neves, in *Direito da Segurança Social: Princípios Fundamentais numa Análise Prospectiva*, Coimbra Editora, 1996, pp. 335 a 337.

A respeito de um caso de impugnação de liquidação de juros moratórios por atraso na entrega de contribuições à Segurança Social, e acerca mormente do momento do vencimento da obrigação de pagamento das contribuições devidas pelas entidades patronais, recolhemos, com a devida vénia, do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-2-2007 (recurso n.º 745/06) a seguinte passagem.

*Nos termos do artigo 45.º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, que aprova as bases da segurança social, a obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço, sendo os termos do seu cumprimento estabelecidos no quadro do respectivo regime de segurança social.*

*E, assim constituída a obrigação contributiva, há que determinar os responsáveis pelo pagamento das contribuições, o tempo do cumprimento da obrigação e quais as obrigações acessórias respectivas.*

*Tal responsabilidade é naturalmente das entidades empregadoras, num sistema de retenção na fonte quanto às contribuições dos trabalhadores - artigo 47.º - uma vez que o valor das correspondentes quotizações é descontada nas remunerações a estes pagas - n.º 1.*

*Por outro lado, as contribuições, tanto as dos trabalhadores como as das entidades patronais, devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito - artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho.*

*Este diploma, que procedeu à definição das taxas contributivas do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, foi regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro, que veio determinar artigo 6.º - o prazo para entrega das declarações de remunerações pelas entidades empregadoras: até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito.*

*Temos, assim, que as declarações de remuneração devem ser entregues até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que estas dizem respeito, o que se compreende já que o montante das contribuições é determinado pela aplicação das taxas previstas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, às remunerações legalmente consideradas como base de incidência contributiva - artigo 10.º deste diploma.*

*Ou seja: o montante das contribuições depende do valor das remunerações e as remunerações dizem naturalmente respeito ao mês em que a actividade é exercida, pois que a obrigação contributiva se refere ao exercício da actividade profissional pelos trabalhadores - dito artigo 45.º.*

*Por outro lado, as contribuições - todas - devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito.*

*Ora, se as remunerações respeitam ao mês em que a actividade é exercida, temos que o prazo para entrega das declarações coincide com o prazo para a entrega das contribuições.*

*O que se afigura perfeitamente lógico dado que as contribuições dos trabalhadores são descontadas, como se disse, pela entidade patronal, nas respectivas remunerações e as desta têm também estas como referente.*

*E tanto assim é que o artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99 e o artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99 - que o regulamentou - utilizam a mesma expressão - a que disserem respeito.*

*Certo que, no primeiro, são determinantes as contribuições e, no segundo, as remunerações, mas, como vimos, elas são simultâneas dado, desde logo, aquele sistema de retenção na fonte e o predito referente.*

*Assim, o exercício da actividade profissional é o alicerce de todo o regime:*

*- A obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço - artigo 45.º, n.º 2, da Lei n.º 30/2002, de 20 de Dezembro;*

*- O montante das contribuições a pagar é determinado pela aplicação das taxas legais às remunerações pagas pelo exercício daquela actividade - artigo 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho;*

*- As contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito, isto é, ao mês seguinte a que respeitam as remunerações ou, de outro modo, ao mês seguinte ao do exercício da actividade profissional - artigo 10.º, n.º 2, deste último diploma legal;*

*- As entidades empregadoras devem enviar as declarações de remuneração até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito, ou seja, ao mês seguinte àquele em que foi exercida a actividade profissional - artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro.*

*Do referido contexto legal e ao contrário do que pretendem as recorrentes, não resulta, pois, que o artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99, considere relevante o mês do pagamento das remunerações, por modo que o mês de pagamento das contribuições fosse o mês seguinte ao do pagamento das remunerações.*

*Pois as remunerações estão dependentes do exercício da actividade profissional e não valem, no ponto, a se: o montante da contribuição determina-se pela remuneração paga mas esta sempre corresponde ao mês em que a actividade profissional foi exercida.*

2.3 No caso *sub judicio*, estão em causa liquidações de juros de mora operadas pelo Centro Distrital de Segurança Social de Braga, por «pagamento fora do prazo legal das contribuições respeitantes aos meses de Outubro/2003 a Abril/2004» – consoante se encontra assente no n.º 3 do probatório.

Tais liquidações de juros de mora têm subjacente o «facto de as contribuições para a Segurança Social haverem sido entregues pela impugnante no mês seguinte ao do pagamento das remunerações e não no mês seguinte àquele a que o mesmo dizia respeito» – conforme tudo se encontra discriminado no ponto 5. do probatório.

Segundo parece, estamos perante um procedimento da contribuinte-impugnante, ora recorrente, de declarações de remunerações e de entrega das respectivas contribuições em tempo para lá do dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito as remunerações.

Com efeito, a impugnante, ora recorrente, defende que «A obrigação contributiva (...) surge com pagamento das remunerações aos trabalhadores». Ou seja: a ora recorrente sustenta decididamente que as contribuições devem ser pagas à Segurança Social até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que foram pagas as remunerações.

No entanto, a lei é muito clara: «*As contribuições previstas neste decreto-lei devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito (...)*» – nos termos do supracitado n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho.

Deste modo – constituindo-se a relação jurídica contributiva da Segurança Social pela celebração do respectivo contrato de trabalho, e gerando-se a obrigação de pagamento das contribuições no período do exercício da actividade do trabalhador – é certo e seguro que as correspondentes contribuições à Segurança Social devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito, sendo o mês a que as remunerações dizem respeito, evidentemente, o do exercício da actividade do trabalhador.

Quer dizer: as contribuições à Segurança Social, por regra, devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte ao do exercício da actividade do trabalhador – pois é a remuneração de tal actividade em tal período que constitui o facto gerador da devida contribuição de seguro social.

Assim sendo, como julgamos que é, a razão está da banda da Segurança Social, quando sustenta que as contribuições devem ser pagas até dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito as remunerações.

Então, é forçoso concluir, em resposta ao *thema decidendum*, que o dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito as remunerações é o termo final do prazo de cumprimento pelas entidades patronais da obrigação de entrega das contribuições devidas à Segurança Social – termo a partir do qual as contribuições em falta vencem juros moratórios.

E, assim – ao julgar improcedente a impugnação judicial a visar a anulação dos juros moratórios liquidados –, bem andou a sentença recorrida, a qual deve, portanto, aqui ser corroborada.

Por fim, havemos então de convir que sobre as *entidades empregadoras* impende a *obrigação de entrega* à Segurança Social, tanto das *declarações* de remunerações, como das *contribuições devidas*, seja das suas próprias, seja das respeitantes aos seus trabalhadores, *até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito*: o do exercício da actividade do trabalhador – por força do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, e do artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro – sob pena de serem exigidos *juros moratórios*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Competência em razão do território. Extinção dos Tribunais Tributários de 1ª Instância. art. 10º do DL n.º 325/2003, de 29/12.*

### Sumário:

*I — Nos termos do n. 2 do art. 10º do DL n. 325/2003, de 29/12, os processos que se encontravam pendentes em cada tribunal tributário de 1ª instância, à data da respectiva extinção, transitaram para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.*

*II — Estando pendente no tribunal tributário de Lisboa um recurso contencioso em que é recorrida a Fazenda Pública, é territorialmente competente para dele conhecer o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Lisboa, e não o do Porto, em cuja área territorial o recorrente tem o seu domicílio.*

Processo n.º 203/07-30.

Requerente: Ministério Público.

Requeridos: Mm<sup>s</sup> Juizes dos TAF's de Lisboa e Porto

Relator: Exmo. Sr. Cons<sup>o</sup> Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O Exm<sup>o</sup>. **Procurador da República**, em exercício de funções junto deste Supremo Tribunal, suscitou a resolução de um conflito negativo de competência territorial entre os Srs. Juizes dos Tribunais Administrativos e Fiscais do Porto e Lisboa.

Ambos atribuíam mutuamente a competência (negando a própria) para conhecer de um recurso contencioso, em que é recorrente BPI – SGPS, SA, e recorrida a Fazenda Pública.

Notificadas as autoridades em conflito para se pronunciarem, nada disseram.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende ser o TAF de Lisboa o competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos.

À data da extinção dos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> instância, o presente processo estava pendente no Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa (3<sup>o</sup> Juízo – 1<sup>a</sup> Secção), Tribunal que era então territorialmente competente, como está reconhecido pacificamente nos autos.

Dispõe o n. 2 do art. 10<sup>o</sup> do DL n. 325/2003, de 29/12, que “os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal tributário de 1<sup>a</sup> instância, à data da respectiva extinção, transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição”.

Por sua vez, o n. 3 do mesmo preceito vem dizer como são redistribuídos os processos pendentes nos tribunais tributários de Lisboa e Porto – e apenas nestes (Lisboa, Loures e Sintra, relativamente àqueles, e Porto e Penafiel, no tocante a estes).

Como é evidente, face aos preceitos legais atrás citados, competente é o TAF de Lisboa e não o do Porto.

Na verdade, o TAF de Lisboa é o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição, isto para utilizar a terminologia legal.

2. Face ao exposto, acorda-se em conhecer do presente conflito de competência entre o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Lisboa e o TAF do Porto, decidindo que a competência, em razão do território, é do TAF de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

**Acórdão de 23 de Maio de 2007.**

**Assunto:**

*Direito de retenção. Reclamação de créditos. Executado. Devedor. Venda na execução. Eficácia do direito de retenção face ao credor hipotecário.*

**Sumário:**

- I — O titular do direito de retenção pode reclamar o seu crédito garantido por tal direito na execução fiscal em que foi penhorado o imóvel de que é retentor, ainda que o executado não seja a pessoa obrigada à indemnização que justifica a existência do direito de retenção.*
- II — O direito de retenção caduca com a venda do bem na execução fiscal, mas nem por isso o crédito deixa de poder ser pago pelo produto da sua venda.*
- III — O credor hipotecário do promitente-vendedor não tem que intervir na acção interposta pelo promitente comprador, em que são pedidos a condenação em*

*indenização pelo incumprimento definitivo do contrato e o reconhecimento do direito de retenção, sendo-lhe oponível este direito, independentemente de tal intervenção.*

Processo n.º 213/07-30

Recorrente: Manuel da Silva Rodrigues e Maria Francisca de Oliveira Duarte.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos e Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos

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

**1.1. MANUEL DA SILVA RODRIGUES e MARIA FRANCISCA DE OLIVEIRA DUARTE**, residentes na Costa da Caparica, Almada, recorrem do despacho de 16 de Novembro de 2006 da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que não admitiu a reclamação de créditos que formularam no respectivo apenso à execução fiscal instaurada contra **DOMINGOS FRANCISCO DE ALMEIDA PEREIRA DOS SANTOS**, residente na Amora, Seixal, para cobrança de crédito da **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A.**, com sede em Lisboa.

Formulam as seguintes conclusões:

«a)

Ao não admitir a reclamação de créditos dos ora recorrentes o Mmo. Juiz “a quo” violou o disposto no artº 759º do Código Civil, que deve ser interpretado no sentido de caracterizar o direito de retenção como uma verdadeira garantia real das obrigações, o qual não se encontra sujeito a registo, produzindo efeitos em relação às partes e a terceiros independentemente dele.

b)

De igual modo, houve violação do disposto nos art.sº 321º, e 329º, n.º 1, ambos do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (CPT) os quais devem ser interpretados no sentido de que podem reclamar os seus créditos os titulares de um direito real de garantia sobre os bens penhorados.

c)

A legitimidade dos recorrentes para reclamarem o seu crédito resulta directamente do facto de serem titulares do direito de retenção sobre a fracção autónoma identificada e penhorada nos autos.

d)

Sendo a sequela uma consequência necessária do direito real, como o titular do direito de retenção tem o direito de ser pago pelo produto do bem sobre o qual incide aquele direito de preferência a outros credores, mesmo hipotecários, a coisa que constitui e garantia está especialmente afectada ao cumprimento da obrigação que se reclama.

e)

Assim, deverá entender-se que a pessoa do executado não prejudica aquela afectação jurídica.

f)

A reclamação de créditos era o meio processual adequado à satisfação dos legítimos interesses dos recorrentes enquanto titulares do direito de retenção.

g)

Quando assim não se entenda, então deverá considerar-se que houve violação do artº 56, n.º 2 do Código de Processo Civil de 1967, aplicável por força do artº 2º, alínea f) do Dec.-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (CPT), o qual deverá ser interpretado no sentido de que, no caso de se pretender valer a garantia hipotecária, a execução tem de correr sempre contra o possuidor da coisa onerada, podendo até correr apenas contra ele.

h)

Neste caso, e porque é do conhecimento officioso, deveria ter sido declarada a excepção dilatória de ilegitimidade do executado com a consequente absolvição da instância e anulação de todo o processado, incluindo a venda efectuada e ordenado o cancelamento dos registos da penhora e subsequentes, nos termos dos art.sº 494º, n.º 1, alínea b), e 495º do Cód. Proc. Civil, aplicáveis por força do artº 2º, alínea f) do Cód. Proc. Tributário. Nestes termos (...) deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se e sentença recorrida, considerando-se procedente a reclamação de créditos dos recor-

rentes, ou, se assim se não entender, ser declarada a ilegitimidade do executado com as consequências legais (...)».

1.2. Contra-alega a exequente CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A., concluindo deste modo:

«a)

A Caixa Geral de Depósitos SA celebrou com Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos, contratos de mútuo, em 30.09.82 e 05.04.84, pelos valores de 255.000.000\$00 e 50.000.000\$00, respectivamente.

b)

Para garantia do capital mutuado, respectivos juros e despesas, o executado constituiu hipoteca sobre um prédio rústico, composto de lote de terreno para construção de um edifício, sito no Largo Comandante Sá de Linhares, freguesia de Costa da Caparica, concelho de Almada, descrito na 2.<sup>a</sup> C. R.P. de Almada sob o n.º 8.375, a fls. 29 do L.º B-23 que, entretanto, foi constituído em regime de propriedade horizontal, em 04.06.81;

c)

Por incumprimento dos citados contratos de mútuo, fez seguir contra o mutuário Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos, execução fiscal, em 08.01.90;

d)

À data, encontravam-se oneradas com a referida hipoteca apenas as fracções que a exequente relacionou no seu requerimento, entre as quais se inclui a fracção “DR”, correspondente ao 7.º andar D do Bloco A;

e)

Na sequência da venda judicial da fracção “DR”, os recorrentes vieram reclamar créditos fundando o seu pedido em sentença condenatória de Anselmo Costa de Sousa, extraída na acção que intentaram contra o mesmo por incumprimento de contrato promessa que celebraram com o mesmo, que correu termos pela 1.<sup>a</sup> Secção, do 3º Juízo, do Tribunal Cível da comarca de Almada, sob o n.º 94/90;

f)

Dispõe o n.º 1 do artigo 865.º, do C. de Processo Civil como, aliás, o dispunha também o n.º 1 do artigo 329.º, do C. de Processo Tributário que só o **credor** que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos ou, podem reclamar os seus créditos **os credores** que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, respectivamente.

g)

Não decorre do título dado à reclamação que os reclamantes sejam credores do executado Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos.

Consequentemente,

h)

Por falta de título, nos termos do artigo 865.º n.º 1 e 329.º n.º 1 do C. P. Tributário, à data aplicável, não pode o crédito reclamado por Manuel da Silva Rodrigues e Maria Francisca de Oliveira Duarte ser verificado e, portanto, graduado, no apenso de reclamação de créditos da execução fiscal instaurada pela Caixa Geral de Depósitos SA contra Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos.

Mas, ainda que assim se não entenda,

i)

Nunca o crédito dos recorrentes e a garantia de que frui — direito de retenção, deverá preterir, em sede de graduação, o crédito da Caixa Geral de Depósitos SA, como é pretendido pelos recorrentes, porque frui de garantia de hipoteca registada em data anterior ao mesmo e, a suceder, seria violado o direito de igualdade entre os credores na satisfação dos respectivos créditos.

j)

A Caixa, ora alegante, à data da celebração do contrato de promessa de compra e venda e da acção intentada pelos reclamantes para reconhecimento do crédito e do direito de retenção que agora invocam,

já beneficiava da aludida hipoteca constituída e registada a seu favor sobre a fracção autónoma “DP”, pelo que tinha interesse legítimo na causa e deveria ter sido demandada naquela acção.

k)

Contudo, como igualmente se pode verificar do articulado da acção que juntaram, como doc. n.º 3, ao requerimento de reclamação de créditos, de fls. 4, e da sentença proferida que consta da certidão de fls. 60 a 63, a alegante, C.G.D., não foi demandada para a aludida acção, pelo que tal sentença também não lhe é oponível.

l)

Os recorrentes também invocam, agora em sede de alegações, a existência de eventuais irregularidades havidas no processo de execução fiscal, por não ter sido demandado o seu devedor Anselmo Costa de Sousa.

m)

Porém, à data da reclamação do seu crédito, em 18/08/92, nada disseram a este propósito, pelo que não é, em sede de recurso, o momento ou o lugar próprios para arguir eventuais nulidades que sempre teriam de se considerar sanadas, atenta a sua intervenção no processo e o disposto nos artigos 196º e 153º do Cód. Proc. Civil. Termos em que (...) deverá o deduzido recurso improceder, mantendo-se a decisão recorrida».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento, pois o direito de retenção dos recorrentes, nos termos do artigo 759º n.º 1 do Código Civil «só subsiste enquanto o seu titular não entregar o imóvel», não havendo tal direito depois da venda na execução, ocorrida em 29 de Julho de 1992.

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

2. São os seguintes os factos provados:

«a)

A quantia exequenda provém de dívida resultante de um contrato de mútuo concedido pela exequente, CGD, ao executado.

b)

À ordem do processo de execução foi penhorado, em 18/9/91, a fracção autónoma designada pelas letras “DR”, artº 2941, da matriz predial urbana da Costa da Caparica, correspondente ao 7º andar direito, bloco A, composta de três divisões, cozinha, duas casas de banho, corredor, três varandas e estendal no terraço de cobertura do 8º andar, do prédio sito na Praça da Liberdade 17 a 17 – C, Costa da Caparica.

c)

Este prédio foi adjudicado, em 29/7/92, à exequente CGD, através de proposta em carta fechada, pelo preço de 18.910.000\$00.

d)

O crédito reclamado por Manuel da Silva Rodrigues e sua mulher Maria Francisca de Oliveira Duarte respeita a um contrato pelo qual, em 23 de Abril de 1990, os reclamantes prometeram comprar a Anselmo da Costa Sousa e este prometeu vender-lhes a fracção autónoma designada pelas letras “DR”, artº 2941, da matriz predial urbana da Costa da Caparica, correspondente ao 7º andar direito, bloco A, composta de três divisões, cozinha, duas casas de banho, corredor, três varandas e estendal no terraço de cobertura do 8º andar, do prédio sito na Praça da Liberdade 17 a 17 – C, Costa da Caparica.

e)

Por sentença proferida na acção ordinária n.º 94/90 do 3º Juízo, 1ª secção do Tribunal Judicial da Comarca de Almada, intentada pelos reclamantes contra o referido Anselmo Costa de Sousa, foi este condenado a pagar àqueles a quantia de 16.000.000\$00 correspondente ao dobro do sinal, acrescida de juros moratórios à taxa legal desde a citação e até efectivo pagamento, declarando-se o direito dos ora reclamantes a reterem a fracção até efectivo pagamento da quantia referida.

f)

Pela Ap. 08/180588 foi registada na Conservatória do Registo Predial de Almada a aquisição da fracção “DR” referida em b) a favor de Anselmo Costa de Sousa por compra a Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos».

3.1. O crédito reclamado pelos agora recorrentes foi admitido por despacho judicial de 7 de Março de 2001 (vd. fls. 56). Mais tarde foi proferida decisão que julgou improcedente a reclamação (fls. 65 a 66), mas que veio a ser revogada por obra de recurso jurisdicional que dela foi interposto (fls. 105 a 107).

Porém, a final, a Mm<sup>a</sup> Juiz, ponderando que os reclamantes, agora recorrentes, embora gozando do direito de retenção sobre o imóvel penhorado, não eram credores do executado, decidiu «não admitir a reclamação de créditos em questão». Justificou que «o direito de retenção foi declarado por referência ao devedor Anselmo Costa de Sousa.

A execução fiscal em causa foi instaurada contra Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos. Assim, o direito de retenção teria de efectivar-se em execução instaurada pelos reclamantes contra o referido Anselmo ou, em sede de reclamação de créditos, mas em execução instaurada por outros credores contra o mesmo Anselmo. Sendo a execução instaurada contra um outro devedor estranho ao direito de retenção e verificando-se que foi penhorado e vendido bem não pertencente ao executado, resta a dedução de embargos de terceiro e o pedido de anulação da venda».

A este fundamento do despacho não adere o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal que, não obstante, entende haver um outro motivo para que o direito dos recorrentes não possa ser atendido na presente execução: é que, de acordo com o n.º 1 do artigo 759º do Código Civil, o direito de retenção «só subsiste enquanto o seu titular não entregar o imóvel», «não havendo tal direito depois da venda na execução, ocorrida em 29 de Julho de 1992».

A Caixa Geral de Depósitos, por seu turno, defende, nas contra-alegações do recurso, que, não sendo os reclamantes credores do executado, carecem de título para intervir na reclamação de créditos; e, em todo o caso, não pode o seu crédito preferir ao da Caixa, que goza de hipoteca anteriormente registada, devendo ter sido demandada na acção intentada pelos recorrentes para declaração do seu direito de retenção, o que não aconteceu, pelo que a respectiva sentença não lhe é oponível.

3.2. Da matéria de facto considerada pela sentença e dos documentos autênticos que do processo constam resulta que o executado contraiu junto da Caixa Geral de Depósitos um mútuo, para cujo cumprimento coercivo foi contra ele, já então falecido, instaurada execução fiscal. Nela foi, em 1991, penhorado um imóvel (a fracção “DR” de imóvel constituído em propriedade horizontal), adjudicado à mesma Caixa Geral de Depósitos em 1992. Antes, esse imóvel fora adquirido ao executado por Anselmo de Sousa, que o registou em seu nome em 1988 e o prometeu vender aos agora recorrentes em 1990, venda que não chegou a concretizar-se, o que fez com que estes instaurassem contra o promitente vendedor acção em que obtiveram a sua condenação à restituição do dobro do sinal entregue, bem como o reconhecimento do seu direito à retenção do imóvel.

Antes de mais, importa notar que o imóvel penhorado em 1991 já antes fora pelo executado vendido a outrem, que registou a aquisição ainda em 1988. Deste modo, o registo da propriedade a favor de Anselmo de Sousa faz presumir que o bem penhorado se não encontrava já no património do executado aquando da penhora. Mas isso, que hoje obstará à penhora, face à disposição do artigo 821º do Código de Processo Civil (CPC), que só sujeita à execução «os bens do devedor», não constituía, então, impedimento, já que o mesmo artigo, antes da reforma de 1995/1996, admitia a penhora em quaisquer bens que, pertencentes ao devedor ou a terceiro, respondessem pela dívida nos termos da lei substantiva, como é o caso do imóvel penhorado, sobre o qual incidia hipoteca em benefício da Caixa Geral de Depósitos (cfr. o artigo 686º n.º 1 do Código Civil).

De todo o modo, e ainda que irregular tivesse sido a penhora, o certo é que, depois dela, «e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados», para «reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação», como dispõem os artigos 239º e 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e já antes estabeleciam os artigos 321º e 329º do Código de Processo Tributário (CPT).

Como assim, subsistindo a penhora, ainda que irregular fosse, não poderiam impedir-se os credores com garantia real sobre o bem penhorado de acudir à execução para nela reclamarem os seus créditos.

3.3. Ora, o direito de retenção, cuja natureza real não era pacífica na doutrina nacional antes do actual Código Civil, é hoje por ela correntemente aceite e, também, pela jurisprudência, como uma verdadeira garantia real – veja-se, a este propósito, a notícia que dão FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA e JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, CÓDIGO CIVIL ANOTADO, 3ª edição, volume 1º, página 748.

O que vale por dizer que o credor que goze do direito de retenção pode reclamar o seu crédito na execução fiscal em que ocorra a penhora do bem de que é retentor.

É certo que o direito de retenção não subsiste após a entrega do bem pelo seu titular, como estabelece o artigo 761º do Código Civil.

Mas é de notar que a lei fala de *entrega*, expressão a que a doutrina e a jurisprudência têm atribuído carácter voluntário, excluindo, pois, o caso da venda forçada do bem, como acontece na execução. Só a entrega voluntária do bem pelo retentor constitui manifestação de renúncia (tácita) ao seu direito de retenção, e essa a razão para a extinção do direito – sobre o tema, além da obra citada, página 751, podem ver-se as LIÇÕES DE DIREITOS REAIS, policopiadas, proferidas por OLIVEIRA ASCENSÃO ao curso de 1966/1967, página 383-384, SALVADOR DA COSTA, O CONCURSO DE CREDORES, página 231, e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 2006 no processo n.º 05A3647.

Ao que acresce que «os direitos de terceiro que caducarem» por força da venda em execução «transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens», conforme dispõe o artigo 824º do Código Civil.

Ou seja, a venda na execução não é causa da extinção do direito de retenção; fã-lo caducar, mas por transferência do direito de garantia do retentor para o produto da venda.

Daí que não seja o fundamento que o Exm.º Procurador-Geral Adjunto opõe à pretensão dos recorrentes a obstar a ela.

3.4. Quer a Mm.ª Juiz, quer a recorrida Caixa Geral de Depósitos, entendem que o crédito dos agora recorrentes só podia ser reclamado em execução fiscal instaurada contra o respectivo devedor, o que não é o caso do executado, que relativamente a eles a nada se obrigou. Assim sendo, os recorrentes não dispõem de título executivo que lhes permita reclamar o seu crédito, ainda que beneficiem de garantia real sobre o bem penhorado.

Assim é que se pode ler no despacho recorrido que «o direito de retenção foi declarado por referência ao devedor Anselmo Costa de Sousa», «sendo a execução instaurada contra um outro devedor estranho ao direito de retenção (...)».

Este entendimento parece encontrar algum apoio na letra do artigo 759º do Código Civil, segundo o qual o direito de retenção faz com o que o seu titular seja «pago com preferência aos demais credores do devedor».

Porém, não tem igual arrimo nem no actual artigo 864º n.º 3 alínea b) e 865º n.º 1, ambos do CPC, que se referem a «credores que sejam titulares de direito real de garantia» ou a «credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados» (à semelhança da redacção anterior dos artigos 864º n.º 1 e 865º n.º 1); nem nos artigos 239º n.º 1 e 240º n.º 1, ambos do CPPT, que falam de «credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados», e de «credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados» (idênticas expressões usava o CPT, nos seus artigos 321º n.º 1 e 329º n.º 1).

Em súmula, com excepção do artigo 759º do Código Civil, que pode inculcar a ideia de que só é admitido a reclamar o credor do executado, todas as restantes normas são claras no sentido de que o que importa é que o credor goze de garantia real sobre o bem penhorado, não sendo relevante a coincidência da pessoa do devedor com a do executado.

É assim porque os direitos reais são *direitos sobre coisas*, e não *contra pessoas*, não se consubstanciando num *poder dirigido contra determinada pessoa*, mas num *poder directo e imediato sobre determinados bens*, gozando de *sequela* (as expressões em itálico respigaram-se de INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, DIREITO DAS OBRIGAÇÕES, 4ª edição, página 12-13).

Este atributo – sequela – é tido por OLIVEIRA ASCENSÃO (obra citada, páginas 74-84) como a « projecção dinâmica » da inerência, concebida como «aquela íntima conexão do direito e do seu objecto, que tem como consequência mais flagrante a oponibilidade da situação jurídica a todos aqueles que entrem em contacto, mesmo que meramente jurídico, com a coisa», que «fica directamente afecta à satisfação de certos fins de dado sujeito», a quem é possível «atingir a coisa, na medida necessária ao exercício dos poderes que sobre ela lhe são concedidos».

Deste modo, o direito real de garantia como que se *cola* ao bem garante, acompanhando-o se ele mudar de proprietário, valendo *erga omnes*, permitindo, sempre, ao seu titular que se pague pelas suas forças, ainda que seja encontrado já na esfera jurídica de outrem. No dizer de CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, DIREITOS REAIS, páginas 46-47, citado pelo Supremo Tribunal de Justiça no acórdão de 5 de Julho de 2005, no processo n.º 05A2144, «o direito de sequela segue a coisa, persegue-a, acompanha-a, podendo fazer-se valer seja qual for a situação em que a coisa se encontre. Daí que o titular do direito real possa sempre exercer os poderes correspondentes ao conteúdo do seu direito, ainda que o objecto entre no domínio material ou na esfera jurídica de outrem».

Por isso se não pode secundar o despacho recorrido nas suas transcritas afirmações: o direito de retenção não foi declarado por referência ao devedor Anselmo Costa de Sousa, mas *erga omnes*; e o executado não é «estranho ao direito de retenção», na medida em que está, como qualquer um, vinculado à prévia atribuição jurídica que afecta o bem à satisfação do crédito dos titulares de tal direito.

Aliás, no caso, não deixa de ser curioso que os recorrentes e a recorrida Caixa Geral de Depósitos se achem em posições similares: ambos beneficiam de direitos reais de garantia, e só por isso a



Caixa Geral de Depósitos pode cobrar o seu crédito pelas forças de um bem que não é do devedor seu mutuário; e é pela mesma razão que os recorrentes podem pretender ser indemnizados pelo produto da venda de um bem que não é do seu devedor, o promitente vendedor.

Em conclusão: embora sem título executivo válido contra o executado, os recorrentes dispõem de título que lhes permite, na presente execução, reclamar o pagamento do seu crédito, por este gozar de garantia real incidente sobre o bem nela penhorado.

3.5. O direito de retenção resulta directamente da lei, surgindo sem necessidade de prévia declaração judicial nesse sentido – cfr. o acórdão de 4 de Outubro de 2005 do Supremo Tribunal de Justiça no processo n.º 05A2158 e doutrina e jurisprudência aí referidas. Também a sua eficácia não depende de registo.

A acção intentada pelos ora recorrentes, promitentes-compradores contra o seu devedor, o promitente vendedor, declarou o direito à indemnização em resultado da verificação dos respectivos pressupostos: celebração do contrato promessa, entrega do sinal, tradição, e incumprimento definitivo por parte do promitente vendedor. E daí que tenha afirmado a existência do direito de retenção, como resultado da obrigação de indemnizar e da afectação legal – e real – do bem objecto da promessa ao cumprimento dessa obrigação.

A Caixa Geral de Depósitos não tinha que intervir na acção, nem tal era necessário para que o direito de retenção lhe fosse oponível, já que ele, sendo um direito real de garantia, é oponível a todos, gozando de eficácia tendencialmente absoluta, e fazendo impender sobre todos um dever genérico de nada fazer que perturbe o gozo do seu titular (vd. OLIVEIRA ASCENSÃO, obra citada, página 77).

3.6. Resta dizer que não há, por ora, que apreciar a questão levantada pela Caixa Geral de Depósitos, ao pretender (conclusão i) das suas contra-alegações) que «nunca o crédito dos recorrentes e a garantia de que frui — direito de retenção, deverá preterir, em sede de graduação, o crédito da Caixa Geral de Depósitos SA, como é pretendido pelos recorrentes, porque frui de garantia de hipoteca registada em data anterior ao mesmo e, a suceder, seria violado o direito de igualdade entre os credores na satisfação dos respectivos créditos».

Isto porque o despacho sindicado não procedeu a nenhuma graduação de créditos, limitando-se a «não admitir a reclamação de créditos» apresentada pelos ora recorrentes.

Assim, a questão da graduação relativa do crédito exequendo e do reclamado é matéria ainda não apreciada pela 1ª instância, que dela se haverá que ocupar, face à procedência dos fundamentos do presente recurso, pelas razões explanadas.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que não deixe de admitir a reclamação de créditos apresentada pelos recorrentes pelo fundamento ora apreciado e afastado.

Custas a cargo da Caixa Geral de Depósitos, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Dívidas dos clubes de futebol. Dação em cumprimento e dação em função do cumprimento. Assunção de dívida.*

### Sumário:

- I — *A dação em cumprimento e a dação em função do cumprimento constituem meios de extinção da obrigação tributária, nos termos dos artigos 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT e 837.º a 840.º do CC.*
- II — *O despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março de 1998, do SEAF, proferido no âmbito do DL 124/96, de 10 de Agosto, prefigura uma hipótese de satisfação de dívidas fiscais por meio de dação em função do cumprimento, não violando, por isso, o disposto nos artigos 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT.*
- III — *A assunção de dívida, que consiste no acto pelo qual um terceiro se vincula perante o credor a efectuar a prestação devida por outrem (artigo 595.º do CC), pode também ocorrer no domínio das dívidas tributárias.*

Processo n.º 233/07-30.

Recorrente: Liga Portuguesa de Futebol Profissional.

Recorrido: Ministro das Finanças.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Não se conformando com o acórdão do TCA Norte que julgou improcedente a acção administrativa especial de impugnação do despacho n.º 7/98-XIII, de 4/3/98, do Secretário de Estado da Administração Fiscal, dele vem agora a Liga Portuguesa de Futebol Profissional, com sede no Porto, interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> Certamente por lapso, a douda sentença recorrida não deu como provados os seguintes factos, alegados pela Recorrente no seu requerimento inicial, e que se encontram indiciariamente provados pela prova documental junta aos autos e pelo processo administrativo, razão pela qual se impõe a ampliação da matéria de facto, mediante a inclusão daqueles factos entre a factualidade dada como provada nos presentes autos de processo cautelar:

A) Em 15-SET-1997, foi prestada pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais uma informação, cujo conteúdo se dá agora por reproduzido.

B) Em 16-SET-1997, foi exarado, sobre a informação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o seguinte despacho: “Concordo inteiramente” – Despacho n.º 1199/97.

Isto visto,

2.<sup>a</sup> Contrariamente ao decidido pelo Venerando TCAN, o CPT prevê apenas a dação em cumprimento (*datio in solutum*), não havendo lugar, no campo do direito tributário, à dação em função do cumprimento prevista na lei civil.

Com efeito,

3.<sup>a</sup> De acordo com o princípio *tempus regit actum*, a regra é a de que a apreciação contenciosa da legalidade dos actos administrativos deve ser feita à luz do quadro normativo vigente à data da prolação do acto impugnado, sendo que ao tempo da emissão do acto impugnado estava em vigor o Código de Processo Tributário (CPT), sendo esse diploma o aplicável à hipótese *sub judicio*.

4.<sup>a</sup> As normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais da hermenêutica jurídica, pelo que, na sua interpretação como na de quaisquer outras normas jurídicas, são convocadas as regras consagradas no art.º 9.º do Cód. Civil, daí que não possa ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art.º 9.º, n.º 2), bem como na fixação do sentido e alcance da lei o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3).

5.<sup>a</sup> Acresce ao acima exposto que quando o Direito Fiscal utiliza conceitos importados e recebidos de outro ordenamento jurídico devem os mesmos ser qualificados do mesmo modo porque o são no ramo de Direito de origem.

6.<sup>a</sup> Ora, o acto impugnado foi proferido no âmbito do plano de regularização de dívidas fiscais regulado no DL n.º 124/96, o qual, por sua vez, foi emitido ao abrigo do regime jurídico estabelecido no art.º 59.º da Lei n.º 10-B/96; por outro lado, o Despacho n.º 7/98-XIII, ora impugnado, remete expressis et apertis verbis para os art.ºs 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT, normas que na sua redacção empregam as expressões “dação em cumprimento” e “dação em pagamento”.

7.<sup>a</sup> A dação constitui, a par da consignação em depósito, da compensação, da novação, da remissão e da confusão, uma das causas de extinção das obrigações, além do cumprimento, previstas e reguladas no Código Civil; isto é, os sobreditos diplomas e disposições legais utilizam um conceito recebido da dogmática civilística, pelo que o termo “dação em pagamento” empregue nessas normações deve ser interpretado e qualificado no sentido e acepção que tem no Código Civil, no seguimento aliás do preceituado no art.º 11.º, n.º 2, da LGT.

8.<sup>a</sup> O Código Civil prevê dois tipos ou modalidades de dação: a dação em cumprimento (dação em pagamento ou *datio in solutum*) e a dação em função do cumprimento (dação em função do pagamento ou *datio pro solvendo*).

9.<sup>a</sup> São dois os elementos essenciais da dação em cumprimento: i) que haja uma prestação diversa da que é devida; ii) que essa prestação tenha por fim extinguir a obrigação – o que vale por dizer que, seja qual for o seu objecto, o que há de característico na dação em cumprimento é a extinção da obrigação operar-se através da realização de uma prestação diversa da devida.

10.<sup>a</sup> Diversamente, a dação em função do cumprimento é uma dação condicional, pois o efeito extintivo da obrigação só se verifica se e quando for realizado o valor da coisa ou do direito que o devedor prestou em substituição da prestação devida.

11.<sup>a</sup> Ora, no CPT acolheu-se, exclusivamente, a figura da dação *in solutum*, pois não desconhecendo o legislador as figuras da dação em cumprimento e da dação em função do cumprimento, é de entender

e concluir que empregou o termo “dação em pagamento” na mesma acepção que esta expressão tem no ramo de direito de que provém.

12.<sup>a</sup> Ora, na dogmática civilística (nacional e estrangeira), dação em pagamento é sinónimo de dação em cumprimento (*datio in solutum*, *dation en paiement*, *substituted payment*, *zahlungsstaff*): a dação em pagamento corresponde à dação em cumprimento e como tal sempre foi entendida – assim, Manuel de Andrade/Rui Alarcão, *Teoria Geral das Obrigações*, 1963, pp. 83-84; Jorge Ribeiro de Faria, *Direito das Obrigações*, II, p. 149.

13.<sup>a</sup> A dação em pagamento prevista nos art.ºs 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT é, portanto, a dação como causa de extinção automática da obrigação tributária (dação em cumprimento, *datio in solutum*): por isso se fala no art.º 284.º do CPT em “extinção da dívida exequenda com a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis” (n.º 1) e “bens a entregar em cumprimento da dívida exequenda e acrescido” (n.º 8), assim como se alude no n.º 4 do art.º 284.º-A do CPT a “obrigações extintas com a dação em pagamento”.

14.<sup>a</sup> Isto é: prevê-se apenas e tão só a extinção automática da obrigação tributária e consequente liberação imediata do devedor; o mesmo é dizer que em nenhures se prevê a condicionalidade do efeito extintivo da dação.

15.<sup>a</sup> Em suma: resulta da letra dos art.ºs 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT que a única forma de dação neles prevista é a dação em cumprimento e no mesmo sentido depõem o elemento intelectual daquelas normas.

Senão, veja-se.

16.<sup>a</sup> Em primeiro lugar, a exigência da avaliação do valor dos bens oferecidos, pois tal avaliação só faz sentido se o fim da dação for a extinção imediata da dívida fiscal: tal avaliação só pode ter o significado de habilitar a Administração Tributária a concluir no sentido da idoneidade e suficiência dos bens oferecidos em pagamento para extinguir a dívida fiscal.

17.<sup>a</sup> Em segundo lugar, a natureza extintiva está também reflectida no n.º 14 do art.º 284.º do CPT quando aí se estatui que o auto de dação em pagamento valerá, para todos os efeitos, como título de transmissão, pois esse efeito translativo é típico e exclusivo da dação em cumprimento.

18.<sup>a</sup> Em terceiro lugar, decorre do n.º 4 do art.º 284.º-A do CPT que, no caso de o valor dos bens dados em pagamento ser superior ao valor da dívida fiscal, o devedor não pode pretender que lhe seja devolvido o acréscimo.

19.<sup>a</sup> Donde: para além da letra da lei, também o elemento lógico e intelectual precipita a conclusão de que o único meio de extinção da obrigação tributária previsto nos art.ºs 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT é a dação em cumprimento (*datio in solutum*) – nesse sentido vai a lição autorizada de Almeida Costa que, entre vários exemplos de dação em cumprimento, arrola “o art.º 284.º do Cód. de Proc. Tributário, aprovado pelo Dec.-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (a respeito da extinção da dívida exequenda e acrescido nos processos de execução fiscal, norma que transitou do Dec.-Lei n.º 52/84, de 11 de Fevereiro” (in *Direito das Obrigações*, 5.<sup>a</sup> ed., p. 934, nota 2).

20.<sup>a</sup> De resto, a tradição no nosso ordenamento fiscal é a de apenas admitir a dação em cumprimento – vejam-se, a esse propósito, os exemplos do art.º 129.º-A do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações; o art.º 30.º da Lei n.º 80/77; e o art.º 40.º, n.º 2 da LGT.

Isto visto,

21.<sup>a</sup> Em obediência ao princípio da legalidade administrativa – que informa e enforma toda a actividade da Administração, por força do art.º 266.º, n.º 2, da CRP, concretizado no plano do direito ordinário pelo art.º 3.º do CPA e art.º 17.º, alínea a) do CPT (actualmente, o art.º 55.º da LGT) – a Administração Tributária apenas podia determinar a aceitação de uma dação em cumprimento, pois era a única solução legalmente possível.

22.<sup>a</sup> Aqui chegados, é de axiomatica evidência a nulidade do acto impugnado: a constituição de um terceiro (no caso, a Liga) na responsabilidade do pagamento de uma dívida já extinta é um acto cujo objecto se mostra juridicamente impossível.

23.<sup>a</sup> Nos termos da alínea c) do n.º 2 do art.º 133.º do CPA, são nulos os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime.

24.<sup>a</sup> A impossibilidade do objecto do acto pode resultar da falta de substrato material, quando a sua execução seja factual ou tecnicamente impossível ou da falta de substrato jurídico: são de objecto impossível os actos cujos efeitos sejam jurídica ou fisicamente impossíveis.

25.<sup>a</sup> In casu, o Despacho n.º 7/98-XIII, no segmento ora impugnado (ponto 7), carece de substrato jurídico, uma vez que os seus efeitos são juridicamente impossíveis: não é juridicamente possível resuscitar uma dívida extinta e muito menos carregá-la (seja em que medida for) a um terceiro.

26.<sup>a</sup> É, pois, manifesta a nulidade do acto impugnado, no segmento em questão, por impossibilidade jurídica do seu objecto.

27.<sup>a</sup> Não se diga ex adverso que, ao intervir no auto de dação em pagamento, a Liga veio aceitar a responsabilidade (independentemente da sua exacta qualificação jurídica) que lhe foi imposta no acto

impugnado: desde logo, essa figura da “aceitação” mostra-se irrelevante, pela singela mas decisiva razão de que um acto nulo não deixa de o ser pelo facto de o destinatário lhe prestar assentimento.

28.<sup>a</sup> No douto Acórdão recorrido não se aborda a questão da violação do princípio da especialidade com fundamento em que tal matéria apenas se coloca relativamente ao auto de dação em pagamento, o qual teria de ser objecto de uma impugnação autónoma que, atenta a natureza contratual que o Acórdão lhe atribui, não teria lugar neste processo – sem razão, porém.

29.<sup>a</sup> Juridicamente qualificado, o auto de dação em pagamento não integra um contrato: é, bem pelo contrário, um acto consequente destinado a dar execução ao despacho que aceita a dação em pagamento como modo de exoneração das dívidas fiscais dos clubes.

30.<sup>a</sup> Do que resulta que a assunção pela Liga das dívidas fiscais dos clubes – a ter existido, o que não se aceita – é nula, vício invocável a todo o tempo (art.ºs 160.º, n.º 1, e 294.º do Cód. Civil).

31.<sup>a</sup> De tudo o que se deixou dito e demonstrado, decorre, seja qual for o ângulo de observação, que o acto impugnado é nulo, nulidade que se comunica e estende a todos os actos de execução ou consequentes que o concretizaram, pois nulo o acto que define a situação jurídica, nulos são os actos que lhe dão execução – cf. art.ºs 134.º e 151.º do CPA.

32.<sup>a</sup> Temos assim que, nulo o acto impugnado nulos são todos os actos (sejam os mesmos entendidos como actos de execução ou consequentes) que concretizaram e deram efectividade prática à putativa responsabilidade da Liga determinada no ponto 7 do Despacho n.º 7/98-XIII, sendo para tanto desnecessário requerer e obter pronúncia anulatória expressa.

33.<sup>a</sup> Ao não ter assim entendido, o douto Acórdão recorrido está viciado de erro de julgamento, na procedência do qual deve ser revogado.

Sem conceder.

34.<sup>a</sup> Mal andou também o Acórdão recorrido ao julgar improcedente a nulidade por ininteligibilidade do objecto imputada ao acto impugnado – mesmo admitindo (sem conceder) que a legislação fiscal pudesse, porventura, aceitar a figura da dação em função do cumprimento o que releva para o presente caso é que no Despacho n.º 7/98-XIII a Administração Fiscal procedeu à aceitação de uma dação in solutum.

35.<sup>a</sup> Foi efectivamente uma dação em cumprimento – e não uma dação pró solvendo – que a Administração Tributária aceitou, pois a natureza extintiva e solutória da dação está claramente afirmada e traduzida no Despacho n.º 7/98-XIII: nos dizeres unívocos do ponto n.º 1 do conteúdo dispositivo daquele despacho, a dívida fiscal dos clubes até 31 de Julho de 1996 extinguiu-se na sua globalidade, por via da aceitação da dação em pagamento – dá-se a dívida por extinta sem a mínima reserva ou condição.

36.<sup>a</sup> Designadamente, não se condiciona o efeito extintivo da dação à realização efectiva do valor global das dívidas fiscais apuradas (11.367.198 contos) pelas forças das receitas do Totobola e na medida em que o forem.

37.<sup>a</sup> Logo de seguida, porém, no ponto n.º 7 do conteúdo dispositivo do mesmo Despacho n.º 7/98-XIII, se atribui à Liga, ora Autora, e à Federação a responsabilidade – cuja qualificação jurídica é, aliás, duvidosa – pelo pagamento dos valores em falta no caso de “metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global”.

38.<sup>a</sup> Ora, por um lado, no ponto n.º 1 do referido despacho dá-se por extinta, por dação em pagamento, a dívida fiscal dos clubes e, logo no ponto n.º 7, designam-se novos responsáveis pelo pagamento da dívida, que a ela eram totalmente alheios – o que a Administração Tributária vem dizer num momento, vem logo desdizer no momento seguinte.

39.<sup>a</sup> No mesmo despacho decide-se uma coisa e o seu contrário.

40.<sup>a</sup> Nos termos da alínea c) do n.º 2 do art.º 133.º do CPA, são nulos os actos cujo objecto seja ininteligível: a ininteligibilidade de um acto administrativo resulta de não se saber o que nele se determina, ou seja, se não consiga descortinar o que é que foi decidido, qual o seu sentido decisório.

41.<sup>a</sup> Não é possível determinar qual o sentido decisório de um acto administrativo, quando do seu conteúdo resultam dois segmentos decisórios entre si incompatíveis e mutuamente excludentes, como é o caso do acto impugnado.

42.<sup>a</sup> Daí que se tenha, necessariamente, de concluir pela ininteligibilidade do objecto do Despacho n.º 7/98-XIII, quando cotejados, por uma banda, o conteúdo dispositivo do seu ponto n.º 7 e, por outra banda, o conteúdo dispositivo do ponto n.º 1 em conjugação com o preâmbulo do referido Despacho e os actos preparatórios do mesmo procedimento (muito particularmente o despacho n.º 1199/97 do Ministro das Finanças).

43.<sup>a</sup> Nesse sentido, e também por esta via, o acto impugnado padece de nulidade: ao não ter assim entendido, o douto Acórdão recorrido está viciado de erro de julgamento, na procedência do qual deve ser revogado.

Sem conceder.

44.<sup>a</sup> De resto, uma interpretação dos art.ºs 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT segundo a qual seria possível à Administração Tributária endossar à Recorrente Liga a responsabilidade pelo pagamento de

dívidas fiscais alheias em virtude da sua participação (apenas na qualidade de gestora de negócios dos contribuintes relapsos) num procedimento tributário de dação em pagamento é manifestamente inconstitucional, por um lado, por violação do princípio da especialidade das pessoas colectivas recebido no art.º 12.º, n.º 2, da CRP; e, por outro lado, por violação do art.º 103.º, n.ºs 2 e 3, da CRP e do princípio do Estado de direito democrático a que corresponde o art.º 2.º da CRP.

45.<sup>a</sup> Admitir-se que a Administração Tributária possa endossar a uma pessoa colectiva responsabilidades tributárias alheias, apenas porque essa pessoa colectiva – no prosseguimento aliás da sua finalidade representativa estatutária – actuou como gestora de negócios e mandatária dos responsáveis tributários num concreto procedimento tributário, viola o art.º 12.º, n.º 2 da CRP, na parte em que se recebe e consagra o princípio da especialidade das pessoas colectivas.

46.<sup>a</sup> Por seu turno, o princípio da legalidade fiscal (consagrado no art.º 103.º da CRP) implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais, pelo que não pode deixar de considerar-se como constitucionalmente excluída a possibilidade de a lei conferir às autoridades tributárias a faculdade de fixar ou modificar os elementos essenciais do regime jurídico de um concreto imposto, como sejam o âmbito de incidência subjectiva ou a responsabilidade tributária subsidiária.

47.<sup>a</sup> Ora, a interpretação das normas dos art.ºs 109º-A, 284º e 284º-A do CPT, que está em causa nos presentes autos, implicaria verdadeiramente que fosse conferido à Administração Tributária um poder exorbitante de, por acto unilateral, ampliar o âmbito de incidência subjectiva de impostos para além do tipificado na lei e instituir responsabilidades tributárias subsidiárias, onde o legislador nada previu.

48.<sup>a</sup> Uma tal interpretação seria, de igual modo, violadora do princípio do Estado de direito democrático, consagrado no art.º 2 da CRP, e, em especial, do princípio da segurança jurídica nele ínsito, na medida em que tais princípios não são, de todo, compagináveis com a atribuição ou criação ex novo, por mero efeito de acto da Administração Tributária, de uma situação de responsabilidade tributária subsidiária, nem com a transmissibilidade de dívidas fiscais.

49.<sup>a</sup> Assim sendo, o douto Acórdão recorrido violou as supracitadas disposições legais.

Contra-alegando veio a entidade demandada dizer que:

a) O douto Acórdão recorrido não sofre de qualquer insuficiência relativamente ao probatório fixado já que do mesmo constam todos os elementos essenciais para a fundamentação da decisão, mostrando-se irrelevantes as referências cujo aditamento é proposto, sendo certo que qualquer que fosse a intenção (subjectiva) da informação do gabinete do SEAF ela não pode ir contra o seu significado “objectivo”, lido à luz do respectivo enquadramento legal;

b) O Despacho n.º 7/98-XIII do SEAF deve ser interpretado, na sua globalidade, como a autorização ministerial para a aceitação da dação em pagamento de forma a que a mesma seja indubitavelmente legal, designadamente por não permitir, relativamente aos créditos fiscais a extinguir, qualquer perda de capital;

c) A legalidade desse Despacho foi reconhecida pelo Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República que se pronunciou no sentido de o mesmo não incorrer em qualquer violação da lei, na medida em que continha uma dação em função do cumprimento (datio pro solvendo) e não uma mera dação em pagamento (datio in solutum);

d) A aceitação da possibilidade deste tipo de dação, embora não seja a regra (a dação para pagamento de impostos deve, em princípio, ser a dação in solutum, e com bens presentes e de valor determinado), justifica-se por ser a forma mais próxima do pagamento em numerário;

e) A dação pro solvendo foi excepcionalmente aceite, em consequência do tratamento já muito especial dispensado aos clubes (tendo em atenção o interesse público na moralização do sector), tendo, por isso mesmo, de ser rodeado de cuidados especiais para garantir o cumprimento;

f) O teor do n.º 7 do mesmo despacho constitui uma das precauções tomadas para que se garanta o efectivo pagamento do crédito fiscal, pelo que tal segmento do Despacho n.º 7/98-XIII do SEAF não é nulo, nem anulável, mas indispensável à efectivação da dação;

g) É que sem tal previsão, assim como de outros cuidados tomados no sentido de garantir o cumprimento da totalidade do capital em dívida, a dação nem teria sido aceite e os clubes, a Liga e a FPF teriam que ter arranjado outros meios para regularizar a situação;

h) Nem se compreende que a Liga não tenha tomado consciência de tal condição e reagido contra tal “ilegalidade”, antes da execução do despacho, aquando do auto de aceitação da dação, ou ao longo do período do sucessivo cumprimento do seu conteúdo (durante seis anos...);

i) A assunção de responsabilidade pela Liga não é nula: nem em consequência da nulidade do n.º 7 do Despacho, já que este é válido, nem por qualquer outra razão;

j) O facto de a Liga ter agido, primeiro, como gestora e depois como representante dos clubes seus associados, não impedia a assunção de responsabilidade pelo pagamento do diferencial encontrado na sequência da quantificação prevista no n.º 6 do Despacho n.º 7/98-XIII do SEAF;

k) O artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, diploma ao abrigo do qual foi efectuada a dação das receitas do totobola, já previa esse mecanismo como forma de regularização das dívidas fiscais objecto da adesão;

l) A natureza jurídica da Liga não impede, mas antes justifica plenamente, a assunção da responsabilidade de pagar as importâncias em falta;

m) Trata-se, precisamente, de um modo adequado de alcançar a realização do interesse público na cobrança das receitas fiscais e a normalização da situação de incumprimento dos clubes devedores;

n) Ao Estado é indiferente a forma como a Liga (tal como a Federação) reunirá os meios para cumprir o que lhe é exigido – se exigirá, por sua vez, de imediato as importâncias dos clubes, agindo mais uma vez como “intermediária”, ou se prefere pagar ela própria, subrogando-se nos direitos da Fazenda Pública (n.º 5 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 124/96) – havendo precisamente exemplos de outras situações anteriores em que a LPPF se substituiu aos clubes no cumprimento das respectivas dívidas;

o) O que é certo é que o pontual cumprimento do que foi aceite por todos os subscritores do auto de dação é de interesse público (pagamento de dívidas fiscais) e colectivo (interessa a todos os clubes, devedores e não devedores) porque, em consequência do incumprimento, poderão desencadear-se, aí sim, consequências susceptíveis de pôr em perigo os campeonatos, por falta de competidores;

p) Também certo é que ao Estado cabe por missão inalienável cobrar as receitas fiscais legalmente devidas, não se podendo abster de agir de forma a atingir esse (superior) objectivo.

Assim, bem decidiu o douto Acórdão recorrido ao considerar a presente acção improcedente, pelo que o recurso deve ser rejeitado, confirmando-se a plena validade do Despacho n.º 7/98-XIII do SEAF na sua globalidade, incluindo o respectivo n.º 7, cláusula de garantia de pagamento dos acertos a efectuar e sem o qual não teria sido autorizada a dação em pagamento das receitas do totobola a que os clubes tinham direito no período entre 1998 e 2010.

Notificado, para os efeitos do artigo 146.º, n.º 1 do CPTA, veio o MP, em defesa dos interesses públicos especialmente relevantes presentes no caso dos autos, manifestar-se no sentido de que é de confirmar o acórdão recorrido, por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei, na linha do Parecer n.º 45/98, de 15 de Junho, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Com interesse para a decisão, mostra-se fixada no acórdão recorrido a seguinte matéria de facto:

1. Na Assembleia Geral Extraordinária da Liga Portuguesa de Futebol Profissional, realizada em 30/01/97, todos os clubes de futebol associados presentes conferiram «plenos poderes à L.P.F.P., através do seu Presidente e/ou Comissão Executiva, para que esta, actuando na qualidade de gestora de negócios dos clubes associados, viesse a requerer a sua adesão ao processo extraordinário de regularização de dívidas ao Fisco e à Segurança Social previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, e propor a regularização da situação tributária através de dação em pagamento das verbas futuras do Totobola a que os clubes têm direito»;

2. Nessa sequência, a Liga e a Federação Portuguesa de Futebol, actuando na qualidade de gestores de negócios dos clubes de futebol das (então designadas) I Divisão, II Divisão de Honra, 2ª Divisão B e 3ª Divisão, requereram em 31/01/97 a adesão ao plano de regularização de dívidas fiscais previsto no DL n.º 124/96, de 10.08, oferecendo em dação em pagamento as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que esses clubes tinham direito para a liquidação das dívidas fiscais existentes até 31/07/96;

3. Tal requerimento provocou a instauração do procedimento previsto no DL n.º 124/96 com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol existentes até 31/07/96;

4. No âmbito desse procedimento, o Ministro das Finanças determinou a avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas em pagamento das dívidas fiscais, por se tratar da dação de um bem futuro e de valor relativamente incerto;

5. Na sequência desse despacho, foi nomeada em 28/10/97 uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas oferecidas em pagamento, que as avaliou entre um valor mínimo de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos, com um valor médio de 10.902.000 contos para um período de 12 anos e meio (de 1/07/1998 a 31/12/2010), período de tempo esse equivalente às 150 prestações mensais previstas no n.º 1 do art. 5º do DL n.º 124/96;

6. Por sua vez, a Administração Fiscal avaliou em 11.367.198 contos o montante global das dívidas fiscais dos clubes até 31/07/96, calculado nos termos do art. 4º do DL n.º 124/96, de 10.08;

7. No âmbito desse procedimento, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (com delegação de competências do Ministro das Finanças, conforme Desp. 460/96-XIII, publicado no D.R., II Série, de 23/10/96), proferiu o Despacho n.º 7/98-XIII, de 4/03/98, com o seguinte teor:

«Considerando que, em 31 de Janeiro de 1997, a Liga e a Federação aderiram, como gestores de negócios dos clubes das 1ª, 2ª divisão de honra, 2ª divisão B e 3ª divisão, ao plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto;

Considerando que a Liga e a Federação oferecerem, em dação em pagamento, para liquidação do valor das dívidas ao fisco existentes até 31 de Julho de 1996, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes tenham direito;

Considerando que a dação em pagamento está prevista no Código Civil e nos artigos 109º-A e 284º do Código de Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. n.º 125/96, de 10 de Agosto;

Considerando que nada obsta, no plano jurídico, à aceitação de bens de montante relativamente indeterminado, como os supra-referidos, ou mesmo de bens futuros, já que podem ser dados em pagamento todos os bens mobiliários ou imobiliários sem excepção;

Considerando que, por razões de uniformidade de tratamento, o prazo de arrecadação das receitas oferecidas em dação em pagamento se deve aproximar do prazo máximo permitido no regime prestacional previsto no DL n.º 124/96 (12,5 anos);

Considerando que, por despacho de 28 de Outubro de 1997, foi nomeada uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas desportivas para um período de doze anos e meio;

Considerando que, segundo o relatório da Comissão Técnica, a árvore de cenários construídos permite identificar uma “banda de sensibilidade” em torno do valor de tais receitas em que o valor mínimo será de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos;

Considerando que, segundo o relatório, o valor médio de tais receitas, para uma taxa provável de actualização de 3%, é de 10,902 milhões de contos;

Considerando que o valor global das dívidas fiscais de todos os clubes, até 31 de Julho de 1996, apurado nos respectivos processos de regularização e calculado nos termos do artigo 4º do D.L. n.º 124/96, de 10 de Agosto e do Código do IVA, é de 11.367.198 contos;

Considerando que os clubes aderentes, constantes da lista em anexo, devem ter, à data da certificação das condições de adesão, a sua situação tributária, posterior a 31 de Julho de 1996, regularizada, de acordo com a lei geral e com as orientações administrativas constantes do Despacho n.º 17/97, de 14 de Março;

Considerando que as dívidas dos clubes à Segurança Social têm vindo a ser pagas, no quadro da lei, por mecanismos próprios;

Considerando que a Liga e a Federação se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento, DETERMINO:

1. A aceitação, como forma de extinção das dívidas fiscais globais dos clubes existentes até 31 de Julho de 1996, no valor de 11 367 198 contos, da dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga e Federação, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010, sem prejuízo da manutenção e consideração dos pagamentos por conta já efectuados ou a efectuar até à data do início daquele período.

2. A aceitação do montante de 10 902 000 contos como valor de avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas.

3. A aceitação em regime de pronto pagamento ou em 150 prestações mensais do pagamento da dívida remanescente, no valor de 465.198 contos.

4. A nomeação de uma Comissão de acompanhamento, constituída por um representante da Inspeção-Geral de Finanças, um representante da Direcção dos Serviços de Justiça Tributária da DGCI e um representante dos Serviços de Inspeção Tributária da DGCI, para análise da situação tributária dos clubes ao longo do período referido no ponto 1.

5. À Comissão de acompanhamento compete, nomeadamente:

a) Certificar que os clubes constantes da lista anexa satisfazem, em 1 de Junho de 1998, as condições de adesão previstas no D.L. n.º 124/96, de 10 de Agosto;

b) Verificar o cumprimento pontual das entregas dos valores das apostas mútuas a efectuar pela Liga e pela federação;

c) Propor os mecanismos de inspeção necessários para garantir o cumprimento integral do presente despacho;

d) Certificar, sempre que necessário, que os clubes em anexo mantêm, ao longo do período referido no ponto 1., a sua situação tributária regularizada, nos termos do n.º 5 do artigo 6º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, cumprindo as suas obrigações tributárias principais e acessórias.

6. A Comissão avaliará, no segundo semestre de 2004 e de 2010, o cumprimento do presente despacho e quantificará as importâncias recebidas.

7. No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades.

8. No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao reescalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento”.

8. Em 23/03/98, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (no uso daquela delegada competência) proferiu o Despacho n.º 9/98-XIII, com o seguinte teor:

«Considerando que, através do Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, o Governo aceitou, como forma de extinção das dívidas fiscais globais dos clubes existentes até 31 de Julho de 1996, no valor de 11.367.198 contos, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga e pela Federação, na qualidade de gestores de negócios, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010, sem prejuízo da manutenção e consideração dos pagamentos por conta já efectuados ou a efectuar até à data do início daquele período;

Considerando que o remanescente da dívida, tendo em conta o valor por que foi aceite o montante global das receitas, orçado em 465.198 contos, deverá ser liquidado em

regime de pronto pagamento ou em 150 prestações mensais;

Considerando que é necessário que os clubes aderentes tenham, em 1 de Junho de 1998, a sua situação tributária, posterior a 31 de Julho de 1996, regularizada, de acordo com a lei geral e com as orientações administrativas constantes do Despacho n.º 17/97, de 14 de Março;

Considerando que é necessário garantir o cumprimento das cláusulas de salvaguarda que neutralizem eventuais riscos financeiros da dação em pagamento, DETERMINO O SEGUINTE:

1. A Comissão de Acompanhamento criada pelo Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, integra os seguintes membros:

(...)

2. A Comissão deverá:

a) Actualizar a lista dos clubes de que a Liga e a Federação assumiram a gestão de negócios, conformando-se com o interesse e a vontade, real ou presumível daqueles, e certificar se os mesmos clubes satisfazem, em 1 de Junho de 1998, as condições de adesão previstas no D.L. n.º 124/96 de 10 de Agosto, procedendo à actualização da Lista anexa ao Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março.

b) Contabilizar os pagamentos por conta efectuados até 1 de Julho de 1998, abatendo-os ao montante global da dívida;

c) Excluir dos montantes da avaliação efectuada as receitas dos clubes que, em 1 de Junho de 1998, eventualmente não satisfaçam as condições de adesão ou não tenham aprovado a gestão de negócios, bem como abater as eventuais dívidas destes clubes ao montante global da dívida;

d) Rever o remanescente da dívida, tendo em conta as diferenças entre o montante global da dívida e o montante da avaliação das receitas apuradas nos termos da alínea anterior;

e) Solicitar mensalmente à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa a indicação do montante das receitas das apostas mútuas desportivas a que os clubes têm direito;

f) Verificar o cumprimento pontual das entregas dos valores das apostas mútuas a efectuar pela Liga e pela Federação;

g) Propor os mecanismos de inspecção necessários para garantir o cumprimento integral do Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março.

h) Certificar, sempre que necessário, que os clubes que aderiram a este plano, mantêm, ao longo do período de doze anos e meio, a sua situação tributária regularizada, nos termos do n.º 5 do art. 6º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, cumprindo as suas obrigações tributárias principais e acessórias.

i) Avaliar, no segundo semestre de 2004 e de 2010, o cumprimento do Despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, e quantificar as importâncias recebidas, devendo:

1. No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, notificar a Liga e a Federação para procederem ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades.

2. No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, informar os serviços para procederem ao reescalamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento.

j) Elaborar mensalmente um relatório sobre os resultados da sua actividade e apresentá-lo ao Director-Geral dos Impostos para que este tome as medidas que entender por conveniente;

l) Levar a cabo todas as medidas que lhe sejam cometidas por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ou do Director-Geral dos Impostos.»

9. Nessa sequência, foi celebrado em 25/02/99 o Auto de Aceitação de Dação em Pagamento, que se encontra documentado a fls. 89/90 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual intervieram o Subdirector Geral da área da Justiça Tributária (com poderes para o acto conferidos pelo despacho de 9/09/98), dois representantes legais da Liga e um representante legal da Federação, ambas com procurações emitidas pelos clubes;

10. Nesse Auto consta que: «Pelos representantes da Liga Portuguesa de Futebol Profissional e da Federação Portuguesa de Futebol, foi dito que pela sua adesão ao Decreto Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol que constam da lista anexa, e com o conhecimento e o consentimento pleno dos mesmos, dão como dação em pagamento, as verbas do Totobola, pelo prazo máximo de doze anos e meio, a contar de 1 de Julho de mil novecentos e



noventa e oito até 31 de Dezembro de dois mil e dez no montante máximo de dez milhões novecentos e dois mil contos.

A dação definida no despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que passa a fazer parte integrante do presente auto, destina-se a pagar as dívidas fiscais nele quantificadas, dos clubes de futebol constantes da lista anexa, até ao montante atrás indicado».

11. Dá-se aqui por reproduzido o teor da lista de clubes de futebol anexa ao Auto de Dação, documentada a fls. 91 e segs., da qual constam 100 clubes aderentes;

12. Em 17/12/2004 o Chefe do Serviço de Finanças-5 do Porto notificou a Liga Portuguesa de Futebol para efectuar o pagamento da quantia de 19.957.145,00 €, resultante da diferença entre o valor arrecadado com as verbas do Totobola no período que medeia entre 1 de Julho de 1998 e Junho de 2004, e metade da dívida global que os clubes de futebol pretenderam regularizar com a aludida dação em pagamento;

13. Dá-se aqui por reproduzido o teor dos Estatutos da Liga Portuguesa de Futebol, aprovados em Assembleia Geral realizada em 5/12/89, com as alterações aprovadas nas Assembleias Gerais de 12/06/95 e 22/11/96, documentados a fls. 97/110 destes autos.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAN que julgou improcedente a acção administrativa especial intentada pela ora recorrente com vista à declaração de nulidade do ponto 7 do Despacho n.º 7/98-XIII, de 4/3/98, do SEAF, que autorizou, como forma de extinção das dívidas fiscais dos clubes de futebol profissional existentes até 31/7/1996, a dação em pagamento com as receitas das apostas mútuas desportivas que viessem a ser obtidas durante o período compreendido entre 1/7/1998 e 31/12/2010.

Para além de impugnar a matéria de facto fixada, a recorrente imputa ao acórdão recorrido os vícios de erro de julgamento por errónea aplicação do direito quer na apreciação da nulidade, por impossibilidade e ininteligibilidade do objecto, do acto impugnado quer no juízo acerca da constitucionalidade dos artigos 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT.

Entende a recorrente que, certamente por lapso, o acórdão recorrido não terá levado ao probatório a informação prestada pelo SEAF em 15/9/1997 e o despacho que sobre a mesma recaiu, factos por si alegados e que se mostram documentalmente provados nos autos.

A aludida informação que mereceu a concordância do Ministro das Finanças surge na sequência de requerimento da ora recorrente a aderir, em nome dos clubes de futebol, ao plano de regularização de dívidas fiscais, previsto no DL 124/96, oferecendo em dação em pagamento as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes teriam direito, e nela se propõe, dado tratar-se da dação de um bem futuro e de valor relativamente incerto, a avaliação de tais receitas por uma comissão avaliadora externa.

Ora, a esse respeito, foi fixada nos pontos 2 a 5 do probatório a seguinte factualidade:

«2. Nessa sequência, a Liga e a Federação Portuguesa de Futebol, actuando na qualidade de gestores de negócios dos clubes de futebol das (então designadas) I Divisão, II Divisão de Honra, 2ª Divisão B e 3ª Divisão, requereram em 31/01/97 a adesão ao plano de regularização de dívidas fiscais previsto no DL n.º 124/96, de 10.08, oferecendo em dação em pagamento as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que esses clubes tinham direito para a liquidação das dívidas fiscais existentes até 31/07/96;

3. Tal requerimento provocou a instauração do procedimento previsto no DL n.º 124/96 com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol existentes até 31/07/96;

4. No âmbito desse procedimento, o Ministro das Finanças determinou a avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas em pagamento das dívidas fiscais, por se tratar da dação de um bem futuro e de valor relativamente incerto;

5. Na sequência desse despacho, foi nomeada em 28/10/97 uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas oferecidas em pagamento, que as avaliou entre um valor mínimo de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos, com um valor médio de 10.902.000 contos para um período de 12 anos e meio (de 1/07/1998 a 31/12/2010), período de tempo esse equivalente às 150 prestações mensais previstas no n.º 1 do art. 5º do DL n.º 124/96;».

Os pontos transcritos revelam, como se vê, no essencial os procedimentos seguidos até à prolação do despacho do Ministro das Finanças cujo conteúdo acolheu no fundo a informação do SEAF pelo que a reprodução desta se mostra desnecessária e sem interesse para a decisão.

Daí que se não justifique a requerida ampliação da matéria de facto.

Vejamos, então, se se verificam os vícios de erro de julgamento por errónea aplicação do direito imputados pela recorrente ao acórdão recorrido.

Com a presente acção administrativa especial, a recorrente pretende ver declarada a nulidade do ponto 7 do Despacho n.º 7/98-XIII, de 4/3/98, do SEAF que autorizou, como forma de extinção das dívidas fiscais dos clubes de futebol existentes até 31/07/1996, a dação em pagamento com as recei-

tas das apostas mútuas desportivas que viessem a ser obtidas durante o período compreendido entre 1/07/1998 e 31/12/2010.

Estabelece-se no aludido ponto que «No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades».

Alega a ora recorrente que tal ponto é nulo por impossibilidade jurídica e ininteligibilidade do seu objecto.

Existe uma impossibilidade jurídica do seu objecto porquanto a lei tributária só admite a dação em cumprimento, e não a dação em função do cumprimento, como forma de extinção das dívidas fiscais, a qual implica a extinção automática da obrigação tributária e a liberação imediata do devedor, havendo, por isso, que interpretar o aludido despacho no sentido de dar por extinta a dívida sem a mínima reserva ou condição, daí resultando que a constituição de um terceiro na responsabilidade pelo pagamento de uma dívida já extinta constitui um acto com objecto impossível.

E é ininteligível dado que no ponto 1 desse despacho se dá por extinta, por dação em pagamento, a dívida fiscal dos clubes e no ponto 7 se designam novos responsáveis pelo pagamento da dívida, que a ela eram totalmente alheios.

Concluiu-se no aresto recorrido que não se verifica nem a invocada impossibilidade jurídica do objecto do despacho do SEAF, o qual consubstancia uma dação em função do cumprimento, também admitida pela lei tributária, já que as obrigações tributárias dos clubes apenas se extinguem à medida que forem sendo satisfeitas, nem a sua ininteligibilidade por virtude de se designarem novos responsáveis pelo pagamento da dívida, já que esta não se encontra totalmente extinta e, como tal, esse acto não contém dois segmentos decisórios entre si incompatíveis e mutuamente excludentes.

Quanto à primeira questão, argumenta a recorrente que, face à letra dos artigos 109.º, 284.º e 284.º-A do CPT, aqui aplicáveis atenta a data em que o despacho impugnado foi proferido, o nosso ordenamento jurídico-tributário, não obstante o CC permitir como forma de extinção das obrigações tanto a dação em cumprimento como a dação em função do cumprimento, apenas admite uma forma de dação para alcançar o cumprimento de obrigações fiscais – a dação em cumprimento – a qual implica, pela sua própria natureza, a extinção automática e imediata da obrigação através da prestação de coisa diversa da devida, pelo que o SEAF só podia aceitar no seu despacho uma dação em cumprimento e nunca uma dação em função do cumprimento.

Importa, assim, determinar qual o sentido das expressões «dação de bens em pagamento», «dação em pagamento» e «bens dados em pagamento», utilizadas no DL 124/96 e no CPT, com vista a resolver a questão de saber se no direito tributário apenas é admitida a dação em cumprimento ou se também o é a dação em função do cumprimento.

A dação constitui, a par da consignação em depósito, da compensação, da novação, da remissão e da confusão, uma das causas de extinção das obrigações, além do cumprimento, previstas e reguladas no Código Civil.

Aí se prevêem dois tipos de dação: a dação em cumprimento (artigos 837.º, 838.º e 839.º) e a dação em função do cumprimento (artigo 840.º).

A dação em cumprimento consiste na realização de uma prestação diferente da que é devida com o fim de, mediante acordo do credor, extinguir imediatamente a obrigação.

Já a dação em função do cumprimento é uma dação condicional, não tendo como fim extinguir imediatamente a obrigação mas sim facilitar o seu cumprimento.

Como refere Antunes Varela, in “Das obrigações em geral”, vol. II, pág. 164, na dação em função do cumprimento, a obrigação não se extingue imediatamente, mantém-se e só se extinguirá se e à medida que o respectivo crédito for sendo satisfeito, à custa do novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor.

Sobre esta questão se pronunciou já o Conselho Consultivo da PGR no sentido de que quando o CPT, após as alterações do DL 125/96, nos artigos 109.º-A, 284.º e 284.º-A fala em dação de bens em pagamento, dação em pagamento e bens dados em pagamento, tais expressões não devem ser entendidas em termos estritos, como abrangendo apenas a dação em cumprimento, mas antes devem ser interpretadas extensivamente, por forma a abranger quer a dação em cumprimento quer a dação em função do cumprimento e isto, em síntese, quer por virtude da evolução histórica do regime jurídico da dação em pagamento no direito tributário, quer por razões de ordem sistemática e teleológica (Parer 45/98, de 15 de Junho).

Não se vislumbrando razões para divergir de tal parecer porquanto o facto de o legislador ter utilizado nas referidas normas expressões que se aproximam da figura da dação em pagamento não implica sem mais que o legislador não tenha querido aceitar também a dação em função do pagamento como forma de extinção das obrigações tributárias tanto mais que a dação em função do pagamento não deixa de ser uma dação em pagamento só que condicional, e ambas constituem formas legítimas de extinção das obrigações.

Por outro lado, como se refere no parecer citado, o próprio artigo 284.º-A CPT veio consagrar uma figura inominada com afinidades com a dação em função do cumprimento quando permite a locação dos bens dados em pagamento e a contabilização como receitas fiscais das receitas assim obtidas, e o DL 124/96, ao definir as condições em que se podem realizar as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social, prevê expressamente a articulação da dação com o pagamento em prestações (artigos 2.º, n.ºs 1, alínea a) e 2 e 5.º).

Aliás, como se salienta no acórdão recorrido, nem se compreende que assim não fosse quando, por exemplo, se aceita o pagamento dos impostos através de cheque, o que constitui uma dação em função do cumprimento uma vez que a entrega do cheque não traduz, por si só, um pagamento, já que o crédito só se extingue após a sua efectiva satisfação pelo correspondente desconto bancário (v. Ac. STA de 4/3/04, no recurso 408/03).

Daí que se entenda, pois, contrariamente ao pretendido pela recorrente, que as normas tributárias aqui aplicáveis não devem ser entendidas restritivamente como abrangendo apenas a dação em cumprimento mas interpretadas extensivamente por forma a abranger quer a dação em cumprimento quer a dação em função do cumprimento.

Sendo certo que o despacho do SEAF impugnado admite como forma de satisfação das dívidas fiscais dos clubes de futebol uma dação em função do cumprimento.

Com efeito, a recorrente, como gestora de negócios dos clubes devedores, ofereceu ao Estado a dação de um direito de crédito (o direito de crédito a uma quota parte das receitas das apostas mútuas desportivas a que os clubes têm legalmente direito), e o Estado, enquanto credor, assume tal direito e aceita essa forma de satisfação do seu crédito, o qual se extinguirá se e na medida em que as receitas forem sendo percebidas.

As dívidas fiscais dos clubes, nos termos do despacho impugnado, serão pagas mediante a articulação da dação em função do cumprimento com o pagamento a pronto ou a prestações da diferença entre o seu montante e o das receitas previstas, ficando a efectivação do direito de crédito oferecido para pagamento submetida a uma periodicidade mensal.

Assim, tais dívidas não se extinguem, pois, imediatamente mas apenas à medida que a obrigação for sendo satisfeita.

Acresce que, estando perante a cessão de um direito de crédito para cumprimento, presume-se a dação feita nos termos do n.º 1 do artigo 840.º do CC (n.º 2 do mesmo preceito).

E do teor do próprio despacho impugnado se infere que, embora se mencione sempre a dação em pagamento, não foi intenção extinguir-se com esta a dívida global.

Basta atentar no ponto 8 onde se deixou consignado que «No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao reescalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento» e no ponto 7 onde se prevê a possibilidade de «... metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e 2010 ...», o que pressupõe que se vai arrecadando o dinheiro para pagamento da dívida que subsiste até à sua total liquidação, a qual se pretende acautelar através da criação de uma comissão de acompanhamento e de cláusulas como a que consta do ponto 7 em apreço que permite exigir à recorrente em 2004 e 2010 o pagamento do remanescente da dívida caso o valor arrecadado seja insuficiente.

Assim sendo, não se verifica nem a alegada impossibilidade jurídica do objecto do despacho do SEAF, pois a lei tributária aplicável deve ser interpretada no sentido de que é admissível não só a dação em cumprimento mas também a dação em função do cumprimento pelo que aquele não estava obrigado a aceitar apenas a primeira e nunca esta, nem a sua ininteligibilidade por se designarem novos responsáveis pelo pagamento da dívida, já que esta não se encontra totalmente extinta e, como tal, esse acto não contém dois segmentos decisórios que sejam entre si incompatíveis.

Alega a recorrente ainda que do facto de ter assinado posteriormente um auto de dação não se pode concluir que tenha assumido a dívida, já que em todo este procedimento actuou como gestora de negócios dos clubes e não em nome próprio, para além de que, se o tivesse feito, estaria a exorbitar dos seus fins.

A assunção de dívida consiste no acto pelo qual um terceiro se vincula perante o credor a efectuar a prestação devida por outrem (artigo 595.º CC) e pode ocorrer no domínio das dívidas tributárias, conforme resulta expressamente dos artigos 111.º, n.º 1 CPT e 41.º, n.º 1 da LGT.

A possibilidade de assunção da dívida por um terceiro encontra-se, de resto, contemplada no DL 124/96, cujo artigo 7.º determinava que poderiam beneficiar do regime previsto nesse diploma os terceiros que assumissem a dívida.

Daí que se não veja qualquer ilegalidade na imputação das dívidas dos clubes à ora recorrente nos termos impostos no ponto 7 do despacho impugnado.

Trata-se, aliás, de uma exigência da entidade credora que a impôs como condição para a aceitação do pedido de regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol ao abrigo do regime previsto no

DL 124/96 e da dação em pagamento proposta, tendo em vista prevenir a eventual falta de pagamento integral das dívidas por insuficiência dos créditos cedidos.

E que as dívidas em causa foram voluntariamente assumidas não restam dúvidas face ao teor do auto de dação posteriormente lavrado, onde a recorrente se obrigou directamente para com o credor, assumindo a obrigação de pagar o remanescente da dívida global que fosse devida pelos clubes ao Fisco no segundo semestre de 2004 e 2010.

Em tal auto a recorrente interveio não só na qualidade de representante dos clubes aderentes mas também, sem dúvida, em nome próprio, dada a presença e intervenção dos seus legais representantes.

O facto de ter iniciado todo este procedimento na qualidade de gestora de negócios dos clubes de futebol e de ter subscrito o aludido auto de dação na qualidade de representante desses clubes não significa, nem é impeditivo, que a recorrente não pudesse assumir, como o fez, na qualidade de terceiro, responsabilidades na garantia da dívida ou que o credor não pudesse condicionar a aceitação da dação à assunção da dívida remanescente por parte da recorrente.

O próprio despacho impugnado evidencia claramente a responsabilidade assumida pela recorrente tanto num dos seus considerandos, onde se refere que a Liga e a FPF “se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento”, como no contestado ponto 7, onde se deixa consignado que “... a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades”, pelo que não podia a recorrente desconhecer a importância de tal responsabilidade para a aceitação da dação proposta pelos clubes e de que só a assunção da obrigação de pagar a diferença eliminaria qualquer risco financeiro da dação, razão por que apenas com essa condição a AT deferiria a requerida regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol.

O auto de dação subsequente ao despacho impugnado mais não é do que o culminar do procedimento iniciado com o pedido de regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol, ao abrigo do DL 124/96, dando execução ao despacho que aceita a dação proposta como modo de extinção dessas dívidas, e concretizando a assunção, por parte da Liga e da FPF, da obrigação de pagar a dívida remanescente.

Não se vislumbra também aqui, por isso, qualquer ilegalidade conducente à sua nulidade.

Alega, por último, a recorrente que uma interpretação dos artigos 109.º-A, 284.º e 284.º-A do CPT segundo a qual seria possível à AT endossar-lhe a responsabilidade pelo pagamento de dívidas fiscais alheias em virtude da sua participação, na qualidade de gestora de negócios dos contribuintes relapsos, num procedimento tributário de dação em pagamento é manifestamente inconstitucional por violação do princípio da especialidade das pessoas colectivas, recebido no artigo 12.º, n.º 2 da CRP, e por violação do artigo 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP e do princípio do Estado de direito democrático, a que corresponde o artigo 2.º da CRP.

Dispõe o n.º 2 do artigo 12.º da CRP que as pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.

Como dizem Gomes Canotilho e Vital Moreira, in CRP anotada, as pessoas colectivas não podem ser titulares de todos os direitos e deveres fundamentais mas sim apenas daqueles que sejam compatíveis com a sua natureza; saber quais são eles só pode resolver-se casuisticamente. Assim, não serão aplicáveis, por exemplo, o direito à vida e à integridade pessoal, o direito de constituir família mas já serão aplicáveis o direito de associação, a inviolabilidade de domicílio, o segredo de correspondência e o direito de propriedade.

Que o direito obrigacional não é incompatível com a natureza das pessoas colectivas parece-nos evidente e que neste domínio não existe nenhuma proibição absoluta de as pessoas colectivas celebrarem contratos também é verdade, pelo que se não vê qualquer violação deste preceito constitucional.

Tanto mais que, como se deixou dito, o facto de a recorrente ter iniciado este procedimento como gestora de negócios dos clubes e ter subscrito o auto de dação como sua representante não significa que não pudesse ter assumido, como assumiu, responsabilidades na garantia da dívida, ou seja, contrariamente ao que alega a recorrente, esta assumiu, enquanto entidade responsável pelo cumprimento do acordo de dação, subscrito em nome dos seus associados, cumulativamente com estes, a obrigação de satisfazer as importâncias não susceptíveis de ser cobradas pelas receitas das apostas mútuas desportivas.

E essa conduta não é proibida pelo texto constitucional.

Saber se com tal conduta estava a recorrente a exorbitar dos seus fins enquanto pessoa colectiva de direito privado que exerce funções públicas ou mesmo se tinha capacidade para assumir, como efectivamente assumiu, as dívidas fiscais dos seus associados é, todavia, questão que não constitui objecto da presente acção na qual apenas se contesta a legalidade do despacho do SEAF que aceitou a dação condicionando-a, porém, à assunção da dívida por parte da recorrente.

De qualquer forma, não é conhecida contestação à forma empenhada como a recorrente se envolveu na resolução da questão das dívidas fiscais dos seus associados e não deixa de constituir tal actuação uma forma de defesa dos interesses comuns dos seus associados tendo em vista uma boa gestão de um

assunto inerente à organização e prática do futebol profissional e das suas competições que sofreriam, sem a resolução desse problema, grave perturbação, sendo que a promoção e a defesa dos interesses comuns dos seus associados é um dos fins da recorrente (artigo 5.º dos seus Estatutos).

Quanto ao invocado artigo 103.º da CRP, dispõem os seus números 2 e 3 que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

O princípio da legalidade contido neste preceito implica a tipicidade legal dos elementos essenciais dos impostos que são a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Ora, a assunção de uma obrigação tributária por um terceiro não está abrangida por essa reserva de lei nem a incidência subjectiva do imposto é alterada por tal assunção, pelo que, estando a possibilidade de assunção de dívidas fiscais por terceiros legalmente prevista na lei, designadamente no DL 124/96, não ocorre a alegada inconstitucionalidade.

Finalmente, a conduta da AF que se limitou a actuar no uso das suas competências e no respeito das disposições legais aplicáveis, tendo em vista o superior interesse público da cobrança das receitas fiscais e da regularização da situação de incumprimento dos clubes devedores, de modo algum violou o princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP, e em especial o alegado princípio da segurança jurídica nele insito.

Razão por que também esta invocada inconstitucionalidades se não verifica.

Assim, bem decidiu, pois, o acórdão recorrido ao considerar a presente acção improcedente.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 20 UCs (artigo 73.º-D, n.º 3 do CCJ) e a procuradoria em 1/4.

Lisboa, 23 de Maio de 2007.— *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2005.

### Assunto:

*Intimação para um comportamento. Meio processual adequado.*

### Sumário:

- I — O meio processual de intimação para um comportamento, previsto no artigo 147º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, consagra declaradamente o direito à determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos.*
- II — Formulado perante a Administração Fiscal o requerimento de «recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago», em face do despacho de que «foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado (...)», pode o interessado requerer em juízo a intimação da Administração para a conclusão do respectivo procedimento administrativo em prazo a fixar pelo Tribunal.*
- III — Numa situação tal, não é a impugnação do indeferimento presumido, nem a acção para reconhecimento de um direito, mas a intimação para um comportamento que constitui o meio mais adequado «para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», nos termos do n.º 2 do artigo 147º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 255/07-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Carlos Alberto Papacidero e outros.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1.O Director Geral dos Impostos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 11-12-2006, que julgou «procedente, por provado, o pedido de Intimação para um compor-

tamento e, em consequência, intima o Senhor Director Geral dos Impostos a, em sessenta dias, proferir decisão final no processo n.º 3547/2004, relativo ao pedido de reembolso de juros indevidamente pagos, desencadeado pelos requerentes em 20-10-2004», nos presentes autos de intimação para um comportamento, em que são requerentes Carlos Alberto Papaciedero, e outros – cf. fls. 111 e seguintes.

1.2. Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 159 a 166.

1. A douda sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos ao considerar existirem outros meios processuais mais aptos à defesa das posições jurídicas dos requerentes que o interposto requerimento de intimação para um comportamento e, apesar disso ter considerado que a alegada omissão do dever legal de proferir decisão no procedimento era susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, em virtude de se encontrarem precludidos os prazos legais para accionar esses meios processuais, mantendo-se a omissão de conclusão e de decisão do procedimento;

2. Com efeito, havendo outros meios processuais mais aptos à defesa das posições jurídicas dos requerentes, o interposto requerimento de intimação para um comportamento deveria ter sido liminarmente indeferido;

3. No caso sub iudice se os requerentes não recorreram, sibi imputet;

4. A racionalidade e a funcionalidade dos meios adjectivos a usar pressupõe o uso dos meios normais legalmente previstos, apenas se justificando o - emprego do meio consubstanciado no pedido efectuado pelos requerentes - intimação para um comportamento - quando for demonstrado serem os outros meios ineficazes para tutelar os seus direitos ou interesses e não, como sucedeu, quando, por inércia, os mesmos se deixaram precluir;

5. Pelo exposto, a sentença ora recorrida, fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos.

6. Sem conceder, também se dirá que o despacho proferido, em 20-02-2006, pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, por concordância com o parecer do Sr. Director de Serviços de Justiça Tributária, contrariamente ao decidido na douda sentença recorrida, resolve, quanto aos requerentes, as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento e que eram o pedido de recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4º do referido DL 124/96, e consequente reembolso aos requerentes do valor pago.

7. Com efeito, nessa decisão permitiu-se a reactivação para o sistema, de contribuintes que haviam sido excluídos por incumprimento prolongado e que vieram efectivamente a pagar, para além do prazo dos dois anos referido n.º 5 do artigo 40º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto e determinou-se que só assim se não procederá se todos ou parte dos contribuintes em causa, não reunissem os requisitos para o efeito, nomeadamente tivessem incumprido qualquer obrigação tributária principal ou contribuições para a Segurança Social, não abrangidas por aquele DL, como se refere na alínea c) do n.º 2 do artigo 3º do mesmo diploma legal.

8. Ou seja, a determinação dos critérios de apreciação feita na decisão proferida, em 20-02-2006, pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, é estritamente vinculada, não deixando qualquer margem de discricionariedade para os órgãos que a executam.

9. Os actos, a proferir pelo respectivo Serviço de Finanças - de recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 40 do referido DL 124/96, e de reembolso do valor pago - mais não são do que meros actos de execução da decisão final proferida pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária.

10. Consequentemente, a douda sentença recorrida deveria ao invés do que decidiu, ter rejeitado o pedido por falta de suporte legal efectivo, pelo que fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, devendo, em - consequência, ser revogada.

1.3. Os requerentes, ora recorridos, contra-alegaram, e formularam as seguintes conclusões – cf. fls. 182 e 183.

1) A presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjectivas, assim conferindo ao Administrado (o sujeito passivo, se se preferir), a faculdade de presumir o indeferimento, o que acontece exclusivamente para efeitos impugnatórios, razão pela qual não derroga o dever legal de decisão, nem afasta o princípio da boa fé e da colaboração.

2) Se a Administração Fiscal adia a decisão final através da prática de actos não definitivos e executórios, em que se vai pronunciando a favor do Administrado, é-lhe ilegítimo presumir o indeferimento da pretensão deduzida.

3) A intimação para um comportamento é o meio apto e adequado para obter a tutela do direito ou interesse legítimo do Recorrido, pois tem o seu campo de aplicação naquelas situações em que, presumivelmente, a administração se abstém da prática de determinado acto, materializável numa prestação jurídica - a decisão - se todos os outros meios processuais previstos na lei são manifestamente inábeis e já não estão, por culpa exclusiva da Administração Fiscal, ao dispor do Requerente.

4) A Administração Fiscal, depois de alegar que, porque o requerente poderia ter presumido o indeferimento tácito e recorrido a «outros meios ineficazes para tutelar os seus direitos», vem afirmar que «Sem conceder, também se dirá que o despacho proferido, em 20-02-2006, pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária (...), contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, resolve, quanto ao requerentes, as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento (...)», ou seja, vem dizer que indeferiu tacitamente, mas afinal, «sem concedem, sempre deferiu expressamente.

5) A Recorrente, confundindo dever de pronúncia (ou de resposta) e dever de decisão, «decidiu que o pedido de restituição de juros de mora em causa deverá ser apreciado», ou seja, limitou-se a pronunciar-se sobre o seu dever legal de decisão. O conceito de acto administrativo definitivo e executório é um conceito funcional, razão pela qual, o despacho proferido pelo Exmo. Senhor Subdirector-geral, que decidiu que o pedido dos ora recorridos «deverá ser apreciado», não aprecia, consubstanciando um acto cujo conteúdo não decide acerca da pretensão formulada pelos Requerentes com definitividade e executoriedade.

6) Portanto, se o que os Recorridos pretendem uma decisão final, definitiva e executória do seu pedido, (que, como a Administração Fiscal bem reconhece, não poderá ser outra senão o deferimento expresso!), o despacho que “decide” que o pedido de restituição de juros de mora em causa deverá ser apreciado, é um acto meramente interlocutório, e não uma decisão final que reconhece os seus direitos e interesses legítimos.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, dizendo o seguinte – cf. fls. 202 e 203.

1. «A presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal, para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjetivas» (acórdão STA - Secção de Contencioso Administrativo 12.01.2006 processo n.º 347/07)

Nesta conformidade «o que a lei confere é uma mera faculdade, que o interessado pode usar ou abster-se de usar, sem que a sua inércia exima a Administração da sua obrigação de decidir ou a situação fique definitivamente decidida pelo indeferimento presumido» (acórdão STA -Secção de Contencioso Tributário 7.03.2007 processo n.º 6/07)

2. A intimação para um comportamento visa o suprimento de uma omissão, por parte da administração tributária, do dever de uma prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artº 147º nº1 CPPT)

A melhor adequação do meio processual intimação para um comportamento à prossecução da tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos e interesses em causa deve ser apreciada por confronto com os restantes meios contenciosos previstos no CPPT impugnação judicial, acção administrativa especial (ex vi artº191º CPTA) e acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artº47º nº2 CPPT)

3. No contexto descrito a intimação para um comportamento revela-se o meio processual mais adequado ao cumprimento do dever de decisão pela administração tributária no procedimento iniciado com o pedido de reembolso de juros indevidamente pagos, pelos motivos que se enunciam:

a) ficam excluídos a impugnação judicial e a acção administrativa especial em processo tributário (diferente é a situação no contencioso administrativo, onde esta acção pode ter por objecto pretensões emergentes de comportamentos omissivos cf.artº46º nº1 CPTA) cujos objectos legais pressupõem a prática de actos de conteúdo decisório (artº97º nº1 als.a) a g) e p) CPPT) e não o incumprimento de um dever de decisão (artº9º CPA; artº 56º nº1 LGT)

b) embora a acção para reconhecimento de um direito (à decisão no procedimento) seja, em abstracto, adequada à tutela do direito em causa, ela apenas pode ser proposta quando for, em concreto, o meio mais adequado à tutela plena, eficaz e efectiva do direito em causa(artº 145º nº1 e 3 CPPT); no caso em apreço deve ser preterida porque

-seguindo os termos do processo de impugnação judicial, se revela mais morosa, por comparação com a tramitação mais simples da intimação para um comportamento (artº145º nº4 CPPT)

-é menos eficaz e efectiva para a obtenção da tutela plena requerida, porque na intimação para um comportamento o juiz intima a administração à adopção da conduta necessária, que poderá incluir a prática de actos administrativos, em prazo a fixar na sentença (artº147º nº4 CPPT)

4. Sufragamos o entendimento vertido na sentença, sustentando que a decisão proferida em 20.02.2006 pelo Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária configura um simples acto interno da administração tributária, com carácter interlocutório, dirigido ao Serviço de Finanças local para apreciação do pedido dos requerentes, visando a decisão final do procedimento (sentença fls. 121/122)

1.5.Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, as questões que aqui se colocam são as seguintes:

a) saber (nos termos da conclusão 6. da alegação) se, sim ou não, «o despacho proferido, em 20-02-2006, pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária (...) resolve, quanto aos requerentes, as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento (...)»;

b) em caso de resposta negativa à anterior, saber se é próprio, ou não, o meio processual utilizado, de intimação para um comportamento, para realização da pretensão dos requerentes, ora recorridos, de verem decidido o pedido que no presente caso formularam à Administração Fiscal.

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

A) Em 5-8-2004, os Requerentes, através de petição conjunta, requereram ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 a regularização da sua situação tributária através da re-inclusão dos Requerentes no plano de pagamentos do DL n.º 124/96, 10-8, do qual haviam sido excluídos, e o pagamento dos montantes em dívida executiva com dispensa dos juros compensatórios, dos juros e das custas processuais ou o pagamento da mesma dívida em 36 prestações (cfr. requerimento a fls. 33 e 34 do processo administrativo apenso, que se dá por integralmente reproduzido);

B) Em resposta ao pedido de regularização identificado em A), foi, em 20-9-2004, prestada informação e proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, com o teor que se transcreve parcialmente: «INFORMAÇÃO: (...) afigura-se-me que não existe qualquer impedimento em permitir a regularização das dívidas fiscais objecto de adesão ao DL n.º 124/96, ao abrigo desse mesmo diploma e com os benefícios neles previstos, inclusive no caso dos requerentes alvo de exclusão no âmbito de tal plano, desde que seja cumprida a condição prévia do pagamento integral das dívidas à Fazenda Nacional que não foram objecto dessa adesão. (...) DESPACHO: Autorizo o pagamento das dívidas abrangidas pelo Dec. Lei 124/96, de 10-8, com os benefícios aí consignados, desde que seja cumprida a condição referenciada na informação supra. Notifique-se para cumprimento em 15 dias a contar da notificação. (...)» (cfr. fls. 32 do processo administrativo apenso, que se dá por integralmente reproduzida);

C) Em 8-10-2004, no prazo fixado no despacho transcrito em B), os Requerentes pagaram integralmente a dívida executiva, em Regime Prestacional, ao abrigo do DL n.º 124/96, de 10-8, tendo pago simultaneamente as prestações n.ºs 1 a 24, as quais tinham sido autorizadas por despachos do Chefe de Finanças de Lisboa 2, proferidos em Setembro de 1999 (cfr. fls. 35 a 288 e informação oficial a fls. 364 do processo administrativo apenso, que se dão por integralmente reproduzidas);

D) Em 20-10-2004, os Requerentes dirigiram ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 um requerimento contendo um pedido de restituição dos juros indevidamente calculados e pagos, no qual se pode ler o seguinte: «... Nas guias emitidas para pagamento das referidas dívidas, foram contabilizados juros que, embora classificados de juros vencidos, exorbitam o período limite para a sua contabilização, isto é, foram calculados como autênticos juros vincendos face ao limite temporal de 31/12/96. O artigo 4.º, n.º 4 do DL 124/96 estabelece que deveriam ter sido contabilizados somente os juros vencidos até à inclusão no plano, ou seja, repetimos, até 31/12/96. Este artigo prevê a isenção de juros vincendos desde a data da adesão ao plano de pagamento, pelo que os juros que se venceram posteriormente à adesão não deveriam ter sido incluídos. O pagamento foi efectuado pelo valor total, dada a dificuldade de cálculo manual dos juros em tempo útil, atenta a urgência dos requerentes em efectuar os pagamentos. Assim, requiere-se a V. Ex.<sup>a</sup> o recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago. (...)» (cfr. requerimento a fls. 362 e 363 do processo administrativo apenso, que se dá por integralmente reproduzido);

E) Em 9-11-2004, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 remeteu o pedido de restituição de juros de mora identificado em D) para a Direcção de Serviços da Justiça Tributária, com vista ao esclarecimento da situação e dos subsequentes procedimentos a seguir por parte deste Serviço LL de Finanças (cfr. fls. 361 a 364 do processo administrativo apenso, que se dão por integralmente reproduzidas);

F) Em 21-1-2005, a Direcção de Serviços da Justiça Tributária solicitou ao Serviço de Finanças de Lisboa 2, a fim de instruir o processo referenciado, o envio de cópia dos requerimentos de adesão ao DL n.º 124/96, de 10-8, bem como das guias de pagamento e dos despachos de recuperação dos contribuintes para o regime do aludido Decreto-Lei, solicitação essa satisfeita pelo Serviço de Finanças, por ofício remetido em 28-9-2005 (cfr. fls. 30 a 288 do processo administrativo apenso);

G) Em 3-10-2005, a Direcção de Serviços da Justiça Tributária solicitou à Direcção de Finanças de Lisboa fosse prestada informação circunstanciada e parecer sobre o pedido de regularização de dívidas, a fim de instruir o processo com o n.º 3547/2004 para decisão superior, tendo sido feita insistência para cumprimento do solicitado, em 13-1-2006 (cfr. fls. 27 e 29 do processo administrativo apenso);

H) Em 18-1-2006, os Requerentes requereram ao Director da Justiça Tributária a emissão de certidão de todos os ofícios recebidos pelo Serviço de Finanças, com vista a instaurar uma acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido (cfr. fls. 26 do processo administrativo apenso);

I) Na sequência de um pedido de agendamento de reunião apresentado pelos Requerentes para solucionar o impasse criado no processo n.º 3547/2004, foi emitido, em 20-1-2006, pela Direcção de Serviços de Justiça Tributária, o parecer que constitui fls. 23 e 24 do processo administrativo apenso, objecto de despacho de concordância proferido na mesma data, no qual se refere que o aludido processo aguarda a prestação da informação solicitada à Direcção de Finanças de Lisboa, em 3-10-2005, tendo em vista a sua posterior análise e decisão por parte da Direcção de Serviços de Justiça Tributária (cfr. fls. 23 a 25 do processo administrativo apenso);



J) Em 24-1-2006, a Direcção de Serviços de Justiça Tributária dirigiu à Direcção de Finanças de Lisboa um pedido de insistência para que fosse prestada a informação já solicitada através dos ofícios n.ºs 5388 e 303, respectivamente, de 3-10-2005 e 13-1-2006 (cfr. fls. 22 do processo administrativo apenso);

K) Em 16-2-2006, a Direcção de Finanças de Lisboa remeteu à Direcção de Serviços de Justiça Tributária, a informação n.º 196/2005 da Divisão de Gestão da Dívida Executiva, informação aquela que, conforme consta do ofício de remessa, se prende com esclarecimento de dúvida a prestar ao Serviço de Finanças de Lisboa 2, e sobre a qual recaiu parecer e despacho de concordância, datados, respectivamente, de 9-2-2006 e 15-2-2006 (cfr. fls. 14 a 18 do processo administrativo apenso que se dão por integralmente reproduzidas);

L) Em 20-2-2006 foi, pela Direcção de Serviços de Justiça Tributária, prestada a informação n.º 613/06, sobre a qual, na mesma data, recaiu parecer e despacho de concordância do Senhor Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, podendo ler-se no referido parecer o seguinte: «(...) Tendo os contribuintes aderido ao DL n.º 124/96, de 10-8, no regime prestacional de 24 prestações, de harmonia com o preceituado no n.º 5 do art.º 4º daquele diploma legal, eram dispensados do pagamento dos juros de mora vincendos, reduzidos de 60% os juros compensatórios de acordo com o n.º 7 do mesmo diploma, com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 235-A/96, de 9-12 e, o pagamento integral do capital e dos juros de mora em dívida efectuada nos termos daquele DL n.º 124/96, de 10-8 determinava a redução a metade das custas. No caso em apreço e muito embora os contribuintes tenham incumprido o plano de pagamentos, se a Administração Fiscal lhes veio a relevar a alta e aceitar o pagamento, ter-se-á que concluir que o mesmo beneficia do mesmo regime que lhe foi concedido “ab initio” e cujas condições com os respectivos benefícios já referimos neste parecer. Salvo se todos ou parte dos contribuintes em causa não reunirem os requisitos para o efeito, nomeadamente, tenham incorrido em incumprimento de qualquer obrigação tributária principal ou contribuições para a SS, não abrangidas por aquele DL, como se refere na alínea c) do n.º do art.º 30 daquele diploma legal. Sendo que, se vier a ser sancionado o (imperceptível) no presente parecer, dever-se-á oficiar ao respectivo Serviço de Finanças local no sentido de reapreciar a situação à luz do despacho que vier a sancionar o presente parecer e reajustar a liquidação dos juros de mora como nele é referido e sem prejuízo de ser verificado se os contribuintes todos os parte reuniam os requisitos para os efeitos como atrás vem referido. À consideração superior. (...)» (cfr. fls. 10 a 13V do processo administrativo apenso, que se dão por integralmente reproduzidas);

M) Sobre a referida informação e parecer recaiu, em 20-2-2006, despacho de concordância do Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária com o seguinte teor:

«Concordo com o Sr. Director de Serviços. Informe-se em conformidade.» (cfr. fls. 10 do processo administrativo apenso, que se dá por integralmente reproduzida);

N) Através do ofício n.º 1269, de 22-2-2006, a Direcção de Serviços de Justiça Tributária comunicou ao Director de Finanças de Lisboa, «para conhecimento dos serviços e devidos efeitos que, por despacho de 20 do corrente, do Senhor Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, por sub-delegação, foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado, tendo em atenção que os contribuintes...», reproduzindo-se a seguir, parcialmente, o teor do parecer transcrito em L) (cfr. fls. 8 e 9 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas);

O) A presente Intimação deu entrada neste Tribunal no dia 22-5-2006 (cfr. carimbo apostado na p.i. a fls. 3 dos autos).

Não se provou que os Requerentes tenham sido notificados da informação, parecer e despacho de concordância identificados nas alíneas L) e M) do probatório.

2.2. A intimação para um comportamento está prevista na lei como a forma de processo ou meio processual tributário a utilizar em caso de omissões da Administração Fiscal lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos – nos termos da alínea h) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária.

Este artigo manifesta um evidente propósito de eleger a forma de processo segundo a sua melhor adequação para a obtenção da tutela efectiva eficaz do direito subjectivo lesado ou do interesse legalmente protegido que haja sido violado, de acordo com o princípio constitucional afirmado no art.º 20.º da Constituição. E a este propósito há que deixar precisado que a questão da eleição da forma de processo adequada para fazer valer, reconhecer ou realizar em juízo determinado direito ou interesse reconhecido pela lei substantiva não está posta na disposição do interessado. Essa é sempre uma questão que deve ser resolvida pelo legislador ordinário dentro da sua discricionariedade legislativa, com respeito pelos parâmetros constitucionais de que o processo deve propiciar a tutela plena, eficaz e em tempo útil daqueles direitos e interesses. As normas de processo são normas de direito público e como tal indisponíveis. Só com fundamento na sua inconstitucionalidade podem deixar de ser aplicadas aquelas normas de direito ordinário que estabelecem qual o processo a usar – Cf. Diogo Leite de Campos, e outros, na Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3.ª edição, Vislis, 2003, em notas 2. e 4. ao artigo 101.º.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário consagra o meio processual da intimação para um comportamento no seu artigo 147.º, nos seguintes termos.

1. Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.

2. O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

3. No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1.

4. A administração tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a administração tributária a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de actos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias.

5. A decisão judicial especificará os actos a praticar para integral cumprimento do dever referido no n.º 1.

6. O disposto no presente artigo aplica-se, com as adaptações necessárias, às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária e a providência requerida.

Trata-se de um artigo que não tem norma correspondente no C.P.T., nem L.P.T.A.. Na verdade, nesta última prevê-se um meio processual de intimação para um comportamento, regulado nos artigos 86.º a 91.º, mas que tem por objecto apenas pedidos de intimação de particulares e concessionários e não da Administração.

Porém, a existência de um meio processual que vise a intimação da Administração para adopção de um comportamento, em caso de omissões da prática de actos lesivos de quaisquer direitos ou interesses legítimos é postulada pela garantia da tutela judicial efectiva, assegurada pelo n.º 4 do artº 268º da C.R.P..

Neste n.º 4 do artº 268.º prevê-se explicitamente que a tutela judicial efectiva abrange o direito à determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos.

A possibilidade de este meio processual ser utilizado para provocar a prática de actos administrativos está expressamente prevista no n.º 4 deste artº 147.º.

A utilização deste procedimento, visando obter o cumprimento de um dever pela administração tributária, supõe que esteja definida previamente a existência deste. Será o caso, por exemplo, do direito a juros indemnizatórios, quando não for cumprido o prazo de restituição oficiosa dos impostos, previsto na alínea a), do n.º 3 do artigo 43.º da L.G.T..

A eventualidade de a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo ser também um meio processual que poderia assegurar a satisfação da pretensão do requerente não deverá servir de fundamento para a rejeição do pedido de intimação, sendo antes necessário apurar se uma conclusão segura sobre a existência do direito ou interesse é possível no processo de intimação, à face do afirmado e documentado pelo requerente e da resposta da administração tributária. Se tal conclusão for possível, o processo de intimação será, naturalmente, o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses do requerente e, por isso, será ele o meio processual a utilizar (n.º 2 deste artº 147.º). Se não for possível concluir com segurança pela existência do direito ou interesse invocado terá de entender-se que este não é o meio processual adequado para a satisfação da pretensão do requerente, o que obstará à sua utilização, por força do disposto no n.º 2 deste artº 147.º.

Cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2006, Áreas Editora, em anotação ao artigo 147.º – doutrinação que, aliás, se vê inteiramente reflectida na jurisprudência, por exemplo, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 5-6-2002, proferido no recurso n.º 815/02.

Hoje, a equação que poderia desenvolver-se, sê-lo-ia com a acção administrativa especial de condenação à prática do acto devido (artigos 66º a 71º do CPTA), considerando-se que este diploma é lei subsidiária no contencioso tributário. Todavia, vale para tal acção, *mutatis mutandis*, o que acima se diz relativamente à acção para reconhecimento de direitos.

De outra banda, dispõe o artigo 57.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que “O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses (...)”; e o n.º 5 do mesmo normativo, estabelece que o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da Administração Tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial, sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência.

Também de acordo com o artigo 109.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, a falta, no prazo fixado para a sua emissão, de decisão final sobre a pretensão dirigida a órgão administrativo

competente confere ao interessado, salvo disposição em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, para poder exercer o respectivo meio legal de impugnação.

Mas a formação da presunção de indeferimento tácito mantém a Administração Fiscal constituída no dever legal de conclusão do procedimento e, conseqüentemente, de o decidir. A formação da presunção de indeferimento tácito não prejudica o dever legal de a Administração Tributária resolver a pretensão do contribuinte – cf. António Lima Guerreiro, na Lei Geral Tributária Anotada, 2001, p. 264.

Aliás, constitui jurisprudência corrente que a lei não deve ser interpretada com o sentido de impor ao interessado a reacção contenciosa contra o indeferimento presumido, sob pena de tal indeferimento gerar caso decidido ou resolvido. Antes, o que a lei confere é uma mera faculdade, que o interessado pode usar ou abster-se de usar, sem que a sua inércia exima a Administração da sua obrigação de decidir ou a situação fique definitivamente decidida pelo indeferimento presumido. Ainda recentemente – 12 de Janeiro de 2006 – a Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal reafirmou, no processo n.º 347/04, que «(...) a presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjectivas» – consoante se escreve no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007, proferido no recurso n.º 6/07.

2.3. No caso sub judicio – e consoante está assente na alínea D) do probatório –, «em 20-10-2004, os Requerentes dirigiram ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2 um requerimento contendo um pedido de restituição dos juros indevidamente calculados e pagos», onde se termina pedindo «o recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago. (...)».

E – de acordo com o que está fixado na alínea N) do probatório – a Direcção de Serviços de Justiça Tributária comunicou ao Director de Finanças de Lisboa, «para conhecimento dos serviços e devidos efeitos que, por despacho de 20 do corrente, do Senhor Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, por subdelegação, foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado, tendo em atenção que os contribuintes...» [reproduzindo-se a seguir, parcialmente, o teor do parecer transcrito em L) do probatório].

Como se observa, à pretensão formulada perante a Administração Fiscal pelos requerentes, ora recorridos, de «recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago (...)», a mesma Administração Fiscal responde, afinal, com o «despacho de 20 do corrente» (20-02-2006), em que se verbaliza que «foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado, tendo em atenção que os contribuintes...».

Ora, um tal despacho, em que a decisão é que «deverá ser apreciado», não atende, nem dasatende, ou seja, nada decide em relação, mormente, ao preciso pedido claramente formulado no caso à Administração Fiscal, de «reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago».

Assim, «julgamos existir, face aos factos provados, uma clara omissão da Administração Fiscal do dever de concluir e decidir o procedimento, consubstanciado na prolação de um acto administrativo-tributário, final e expresso»; «e dúvidas não nos ficam de que a descrita omissão do dever legal de proferir decisão no procedimento iniciado com o pedido de recálculo e reembolso dos juros indevidamente pagos é susceptível de lesar os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária dos Requerentes» – acolhendo aqui as palavras certas da sentença posta em crise.

Na verdade, é evidente no caso a existência da omissão de um dever de prestação jurídica por parte da Administração Fiscal, consistente na requerida definição da situação dos requerentes, ora recorridos, em relação nomeadamente ao reembolso do alegado «valor indevidamente pago».

Diremos então que tudo está em saber se a intimação para um comportamento era «o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», em cotejo com aqueles outros meios de que dispunham os requerentes, ora recorridos: a acção para reconhecimento de um direito e a impugnação ou recurso contencioso – seguindo neste passo quase textualmente, data venia, o fino discurso do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007 (recurso n.º 6/07), já citado.

Fora de consideração fica o recurso hierárquico, que a entidade recorrente entende ser, também, meio processual mais apto, já que se não trata de um meio contencioso, mas gracioso; e, aqui, como se viu, apenas estão em causa os meios contenciosos, nos termos do citado n.º 2 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Não se vê razão para afirmar que a intimação para um comportamento não é o meio mais ajustado ao caso.

A entidade recorrente, para defender a melhor adequação dos demais meios, alega que neles são admitidos mais meios de prova, e que, no caso da impugnação judicial, é possível apresentar alegações escritas. Ao passo que «o processo previsto no artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é um processo expedito que não permite tanta ponderação».

Importa dizer que, contra o alegado pela entidade recorrente, o uso da intimação para um comportamento não é legítimo, apenas, «quando for demonstrado serem os outros meios ineficazes para tutelar os seus direitos ou interesses e não, como sucedeu, quando, por inércia, os mesmos se deixaram precluir». A exigência legal refere-se, tão só, às potencialidades tutelares do meio processual, e não à ineficácia dos demais, ou seja, pode haver outro meio igualmente capaz de tutelar os direitos ou interesses em causa – o que não pode é esse meio ser mais adequado para proporcionar essa tutela.

O facto de outros meios processuais admitirem mais meios de prova ou de intervenção do interessado na exposição da sua posição, permitindo ao juiz, eventualmente, uma melhor ponderação, também não é motivo para se concluir pela sua maior adequação. Se, como afirma a entidade recorrente, a intimação para um comportamento «é um processo expedito», isto é, mais ágil do que os demais, essa pode ser razão para que melhor tutele os direitos ou interesses em causa, sabendo-se que eles se consubstanciam na necessidade, para o interessado, de obter da Administração aquilo que ela não lhe prestou em devido tempo. Neste caso, a melhor tutela pode equivaler à tutela mais rápida, e a isso convém um meio processual mais expedito, ainda que propicie menor ponderação.

De outra banda, os meios impugnatórios dirigidos contra o acto silente só conduziram à anulação desse acto. Mas, ainda que a Administração continuasse adstrita à obrigação de decidir expressamente a pretensão que a recorrida lhe apresentara, se, porventura, incumprisse, seria necessário o recurso a novo meio processual. Enquanto que, através da intimação para um comportamento, a interessada pode obter, logo, o que pretende, ou seja, a vinculação da Administração a, em prazo fixado pelo tribunal, concluir e decidir o procedimento.

A acção para reconhecimento de um direito, por seu turno, só tem cabimento «sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido», de acordo com o n.º 3 do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, não se vê que, em confronto com a intimação para um comportamento, os recorridos pudessem obter melhor tutela por aquela via. E sempre se poderá dizer que, determinando o n.º 3 do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que a acção para reconhecimento de um direito siga os termos do processo de impugnação, estamos perante um meio mais moroso, e a tutela requerida, no caso, implica uma decisão tão pronta quanto possível, pois quanto mais demorada ela for mais distante fica a almejada finalização do procedimento administrativo.

Não se demonstrando, pelo exposto, que a lei ponha à disposição dos recorridos outro meio processual «mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva» do direito que pretende ver judicialmente reconhecido (n.º 2 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), não pode concluir-se pela impropriedade do meio utilizado.

Depois da lição do acórdão acabado de citar, estamos agora habilitados a responder às questões decididas, e dizer que, ao contrário da conclusão da entidade recorrente, «o despacho proferido, em 20-02-2006, pelo Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária», não resolve aos requerentes, ora recorridos, «as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento»; e que o meio processual de intimação para um comportamento, utilizado neste caso pelos requerentes, ora recorridos, é o apropriado à realização da pretensão de eles verem decidido o pedido que formularam à Administração Fiscal.

Pelo que bem andou a sentença recorrida, que decide julgar procedente «o pedido de Intimação para um comportamento e, em consequência, intima o Senhor Director Geral dos Impostos a, em sessenta dias, proferir decisão final no processo n.º 3547/2004, relativo ao pedido de reembolso de juros indevidamente pagos, desencadeado pelos requerentes em 20-10-2004».

E, então, podemos seguramente concluir que o meio processual de intimação para um comportamento, previsto no artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, consagra declaradamente o direito à determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos.

Formulado perante a Administração Fiscal o requerimento de «recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago», em face do despacho de que «foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado (...)», pode o interessado requerer em juízo a intimação da Administração para a conclusão do respectivo procedimento administrativo em prazo a fixar pelo Tribunal.

Numa situação tal, não é a impugnação do indeferimento presumido, nem a acção para reconhecimento de um direito, mas a intimação para um comportamento que constitui o meio mais adequado «para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», nos termos do n.º 2 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

Custas pela entidade recorrente, fixando-se a taxa de justiça em nove unidades de conta e a procuradoria em um oitavo.

**Acórdão de 23 de Maio de 2007.****Assunto:**

*Execução fiscal. Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Recurso jurisdicional. Subida da reclamação (artigo 278.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*
- II — Assim, sobem imediatamente as reclamações das decisões proferidas na execução fiscal pelo órgão da Administração que a tramita sempre que a sua retenção as torne completamente inúteis.*
- III — Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.*
- IV — Não preenche tal condicionalismo a reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.*

Processo n.º 374/07-30.

Recorrente: VINIBEIRA – Vinícola da Beira, SA.

Recorrido: INGA – Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vinibeira – Vinícola da Beira, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que se decidiu pela subida diferida de reclamação que a ora recorrente apresentara, nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de decisão do Chefe de Serviço de Finanças de Tondela que lhe instaurou processo de execução fiscal e em que foi citada em 30 de Outubro de 2006.

Fundamentou-se a decisão em que, versando a reclamação sobre um despacho de instauração de execução fiscal, não tendo ainda sido realizada qualquer penhora ou venda, reduzindo-se aquela à alegação de factos passíveis de integrar vícios de ilegalidade, sem quaisquer factos integradores da ocorrência de prejuízo irreparável, não se está perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*1) A decisão recorrida faz aplicação da norma contida no art. 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos n.º 3 e n.º 5.*

*2) Padecendo essa dimensão normativa encontrada e aplicada de inconstitucionalidade orgânica e material.*

*3) A sentença recorrida deverá, por isso, vir revogada e substituída por o que é de Direito, com as legais consequências.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que, apesar de todas as reclamações cujo diferimento da apreciação cause prejuízo irreparável ao interessado deverem subir imediatamente, tal “subida imediata da reclamação exige a invocação de prejuízo irreparável e a enunciação dos factos que a integram, sendo improficua a invocação em sede de recurso jurisdicional da decisão que a recusar”.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

*A) O Chefe de Finanças de Tondela, com base em certidão emitida pela Sra. Directora Coordenadora da Direcção Jurídica do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA), ordenou a instauração contra a ora reclamante do processo de execução fiscal n.º 2704200601011499 – cfr. fls. 3 e ss dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.*

*B) A ora reclamante foi citada em 30/10/2006 (fls. 43).*

C) Em 09/11/2006, apresentou a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, tendo-lhe sido atribuído o n.º de entrada 323 – cfr. fls. 44..

D) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a da subida imediata (ao Tribunal Administrativo e Fiscal) da reclamação para efeitos de decisão, também imediata, da reclamação, que não apenas após a penhora ou a venda – cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Janeiro de 2007 – recurso n.º 21.028.

O artigo 278.º do CPPT apenas a autoriza, taxativamente, quando esteja em causa “prejuízo irreparável” derivado das vicissitudes da penhora e da prestação da garantia, nele elencados.

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 modo 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”.

Cfr. os acórdãos do STA de 16 de Agosto de 2006 – recurso n.º 0689/06 e de 2 de Março de 2005 – recurso n.º 010/05.

A recorrente não invoca, na reclamação, prejuízos irreparáveis, referindo, antes, “actos que, no mínimo, causam transtorno à reclamante” e ofensa dos seus direitos, liberdades e garantias, em termos do seu bom nome e reputação, imagem e protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.

Em nenhum ponto, pois, há referência à necessária irreparabilidade dos prejuízos que a citação lhe possa provocar, sendo imprópria – como bem adverte o Ministério Público – a respectiva invocação no recurso jurisdicional da decisão judicial que recusou tal subida imediata – cfr. o acórdão do STA de 7 de Setembro de 2005 – recurso n.º 949/05.

Invoca, antes, que a referida subida diferida fará com que a reclamação perca toda a sua utilidade.

Como acima se referiu, deve admitir-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade.

Trata-se de fórmula equivalente à da regra consagrada no artigo 724.º, n.º 2, do Código de Processo Civil para os agravos: sobem imediatamente aqueles “cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis”.

A predita inutilidade não pode todavia deixar de relacionar-se com a irreparabilidade do prejuízo.

Como refere o acórdão deste tribunal de 9 de Agosto de 2006 – recurso n.º 0229/06, “a inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença da de prejuízo irreparável de que fala a lei. É seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos.

Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável.

Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo.”

Ora, a jurisprudência tem interpretado de forma exigente o requisito da absoluta ou total inutilidade do recurso (reclamação), entendendo-se que a sua eventual retenção deverá ter um resultado irreversível, não bastando a mera inutilização de actos processuais, ainda que contrária ao princípio da economia processual, sem que aí se possa vislumbrar qualquer ofensa constitucional.

Cfr. LEBRE DE FREITAS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. 3, pp. 115/116, e jurisprudência aí citada.

Ora, não se vê que tal seja o caso dos autos.

A subida da reclamação após a penhora não a torna totalmente inútil, pelo contrário, pois, se deferida a reclamação, o acto processual em causa – a instauração da execução –, será anulado, ficando esta sem efeito.

Claro que com os prejuízos inerentes mas, como se disse, só a respectiva irreparabilidade é fundamento da subida imediata.

A eventual ilegalidade da instauração da execução fiscal não leva, pois, necessária e automaticamente, à subida imediata da reclamação respectiva.

No sentido de que não tem subida imediata a reclamação mediante a qual se pretenda evitar a penhora em bens que o reclamante alega não responderem pela dívida exequenda e de que só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado, cfr. o recente acórdão do STA de 15 de Fevereiro de 2006 – recurso n.º 41/06.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Acto processual. Nulidade. Caso julgado formal. Recurso jurisdicional.*

### Sumário:

*O acto processual ferido de nulidade tem dentro do processo a força decorrente do caso julgado formal da decisão que o ordena, se desta decisão for admissível recurso jurisdicional, e o mesmo não tiver sido interposto.*

Processo n.º: 1243/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Arsol Plásticos, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem, nos presentes autos de impugnação judicial, interpor recurso dos despachos do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 25-5-2005 e de 20-6-2005, que julgaram não verificadas as nulidades invocadas dos despachos do mesmo Tribunal, respectivamente, de 6-4-2005, e de 20-4-2005 – cf. fls. 78, e 81 a 83.

1.2 Em alegação a Fazenda Pública, relativamente ao despacho de 25-5-2005, formula as seguintes conclusões – cf. fls. 100 a 105.

*A. Constitui nulidade processual, não relacionada com o objecto do processo, a apensação de um processo de impugnação de IRC a um processo de impugnação de IVA, por não verificação do requisito de identidade de natureza.*

*B. A expressão “qualquer das circunstâncias” constante da redacção do art.º 105.º do CPPT refere-se à possibilidade de cumulação de pedidos ou de coligação de autores, e não aos requisitos exigidos para ambas e patentes no art.º 104.º do CPPT, aplicáveis por remissão expressa (identidade de natureza de tributos, identidade de fundamentos de facto e de direito invocados e identidade do tribunal competente para a decisão).*

C. Assim, a interpretação que resulta do douto despacho recorrido, fundamento da manutenção da apensação, não é conforme à letra ou ao espírito da lei, por abarcar um conjunto de tal forma vasto de hipóteses de apensação que retiraria efeito útil ao normativo, que se tornaria, em si, obstáculo aos objectivos últimos que prossegue de economia de meios e uniformidade de decisões.

D. Nestes termos, o douto despacho recorrido violou o disposto no art.º 105.º do CPPT, por não verificação de um dos requisitos do art.º 104.º do CPPT, para o qual o primeiro normativo citado expressamente remete.

Termos em que se requer (...) a nulidade do douto despacho (...), dando-se assim sem efeito a apensação do processo de impugnação n.º 37/03.21 ao processo de impugnação n.º 170/2002.TFPRT.21.

1.3 E, relativamente ao despacho de 20-6-2005, a Fazenda Pública formula as conclusões seguintes – cf. fls. 106 a 120.

A. No que se refere à primeira parte do despacho recorrido, entende a Fazenda Pública, ressalvado o respeito por opinião diversa, que a nulidade arguida do despacho de fls. 752 consiste numa nulidade processual.

B. Tal nulidade consiste num desvio ao formalismo processual prescrito na lei, prevista no art.º 201.º do CPC, como nulidade secundária ou inominada, e regulada nos art.ºs 205.º e seguintes do CPC, decorrente da violação dos Princípios da Separação dos Poderes e da Legalidade, materializados na prolação de despacho pelo Poder Judicial, em matéria cuja competência cabe exclusivamente à Administração Tributária.

C. A competência para a prolação de despacho de substituição de seguro caução por penhora de maquinaria cabia ao Chefe do Serviço de Finanças de Valongo 2, nos termos do disposto de forma genérica nos art.ºs 10.º, n.º 1, alínea f), 149.º e 150.º do CPPT, concretamente no que se refere a garantias prestadas nos termos dos art.ºs 52.º da LGT e 199.º do CPPT, e relativamente à substituição de garantias regula o n.º 5 do art.º 52.º da LGT.

D. Por outro lado, a competência para tal despacho não se encontra legalmente atribuída à Instância Judicial, por não se enquadrar nos art.ºs 151.º e 13.º, n.º 1, do CPPT, 99.º n.º 1 da LGT e 62.º, n.º 1 do ETAF.

E. Acresce que, na sequência da arguição de nulidade, veio a ser proferido o despacho de fls. 773, do qual decorre que:

1) A arguição de nulidade tinha, à data do despacho, pertinência, porque, caso contrário as diligências instrutórias determinadas não teriam razão de ser.

2) Não se colocou qualquer questão prévia relacionada com o facto de se tratar de uma nulidade de sentença ou uma nulidade processual, assumindo-se naturalmente que se tratava da segunda.

3) É manifesto que não se encontrava esgotado o poder jurisdicional, ao contrário do determinado no douto despacho recorrido.

4) Apesar da aparência de definitividade de fls. 752, a mesma não subsiste com o despacho de fls. 773.

5) O invocado vício de usurpação de poderes subsistiu por força de as diligências instrutórias se destinarem à futura prática de um acto cuja competência cabe exclusivamente à Administração Fiscal.

F. A considerar-se que o despacho de fls. 773 provoca a degradação da nulidade processual praticada em irregularidade processual, hipótese que por dever de patrocínio se coloca, então também o douto despacho recorrido não pode subsistir, pois só com o seu desaparecimento o processo ficaria na situação em que teria ficado se não tivessem sido praticado os actos nulos.

G. Nos termos do art.º 19.º do CPPT, o requerimento apresentado pela impugnante devia ter sido remetido ao Serviço de Finanças, por a este caber a competência para sobre ele se pronunciar.

H. No que concerne à segunda parte do despacho recorrido, entende a Fazenda Pública, salvo o respeito devido, que o pedido de esclarecimentos do Serviço de Finanças não merece enquadramento no art.º 669.º do CPC, nem o respectivo Chefe se pretendeu arrogar a qualidade de parte ou provocar incidente.

I. Perante a notificação do douto despacho de fls. 752, no qual se encontrava ínsita uma injunção dirigida ao Serviço de Finanças, relativas a constituição de penhora e levantamento de caução bancária, permaneciam fundadas e pertinentes dúvidas sobre o exacto alcance do mesmo.

J. Dado o âmbito de competências do Serviço de Finanças, que nos termos da alínea h), do n.º 1, do art.º 10.º do CPPT, emanação dos n.ºs 2 e 3 do art.º 205.º da CRP, se encontra obrigado a efectuar as diligências que lhe sejam ordenadas pelos Tribunais Tributários, viu-se este na necessidade de pedir esclarecimentos com vista ao integral cumprimento do douto despacho, o que fez de forma diligente.

K. Assim, deve o pedido de esclarecimentos do Serviço de Finanças ser enquadrado no dever de colaboração, corolário da relação do Poder Judicial com a Administração Tributária, com manifestação no art.º 100.º, n.º 1, alínea h), do CPPT.

L. Relativamente às condenações em custas, quer no que se refere à Fazenda Pública, quer no que se refere ao Serviço de Finanças, consideramos que as mesmas não podem subsistir, na medida em



que este processo tem data de instauração anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, e nos termos do art.º 140.º, n.º 1 deste, o referido Decreto - Lei só se aplica aos processos instaurados após a sua entrada em vigor; pelo que o normativo a aplicar nesta sede será a alínea a), do n.º 1 do art.º 2.º do Código das Custas Judiciais, segundo o qual o Estado, incluindo os seus serviços e organismos, nos quais se incluem os supra referidos, gozam de isenção subjectiva.

M. Nestes termos, o douto despacho recorrido violou na sua primeira parte o disposto no art.º 201.º do CPC; art.ºs 100.º, n.º 1, alínea f), 149.º, 150.º e 199.º do CPPT, 52.º da LGT, e em especial o seu n.º 5; art.ºs 13.º, n.º 1, e 151.º do CPPT; art.º 99.º da LGT; 62.º, n.º 1 do ETAF; art.º 19.º do CPPT. Na segunda parte os art.ºs 669.º e 302.º do CPC; art.º 10.º, n.º 1, alínea h) do CPPT. No que se refere às custas o art.º 2.º, n.º 1, alínea a) do Código das Custas Judiciais e o art.º 14.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro.

Termos em que, se requer a subida imediata, em separado e com efeito devolutivo do presente recurso, na sequência do qual deve ser declarada a nulidade do douto despacho nas partes recorridas, e consequentemente os doutos despachos de fls. 752 e 773.

1.4 Não houve contra-alegação.

1.5 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 128 verso.

Recurso alegado a fls. 100 e segs.

O despacho recorrido (a fls. 78) não pode manter-se porque a norma do art.º 104º do CPPT proíbe expressamente a acumulação de impugnações judiciais de tributos de natureza diferente, como sucede no caso dos autos, (sendo certo que, em razão do tempo, não se aplique aqui a regra do artº 47 n.º 5 do CPTA).

Recurso alegado a fls. 106 e segs.

A decisão subjacente ao recorrido despacho de fls. 82 (na qual o Mmo. Juiz, em processo de execução fiscal, ordenou a substituição de uma garantia bancária por penhora em maquinaria) atacava-se mediante recurso jurisdicional e não através da arguição de nulidade da sentença, como bem demonstrou o Mmo. Juiz a quo; por isso é de manter o despacho recorrido.

Termos em que sou de parecer que o 1º recurso merece e o 2º não merece provimento.

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 O recorrido despacho de 25-5-2005 apresenta o seguinte teor – cf. fls. 78 e verso.

Fls. 756 a 758: A Digna Representante da Fazenda Pública, notificada do despacho de fls. 736, proferido em 06-04-2005, tem dele arguir a nulidade, pelas seguintes razões:

- Apensação de processos de impugnação relativamente aos quais não se verifica o requisito de identidade de natureza de tributos.

Tendo ido os autos com vista ao ilustre Magistrado do Ministério Público, emitiu parecer a fls. 772, sendo o mesmo no sentido de que assiste razão à Fazenda Pública.

Cumpré apreciar:

O processo de impugnação n.º 170/2002. TFPRT.21, tem por objecto as liquidações de IVA dos anos de 1998, 1999 e 2000.

O processo de impugnação n.º 37/03.21 tem por objecto a liquidação de IRC do ano de 1999.

O artigo 105º do Código de Procedimento e de Processo Tributário regula a apensação de processos judiciais, fazendo-a depender da “verificação de qualquer das circunstâncias referidas no artigo anterior” e não de todas as circunstâncias aí referidas.

Ora, dos autos em análise, resulta que embora não exista identidade da natureza dos tributos, os fundamentos de facto e de direito invocados são os mesmos mesmo em ambos os processos.

Pelo que, entende o Tribunal não nos encontrarmos perante qualquer nulidade processual.

O acto processual praticado pelo Tribunal é válido e tem fundamento na lei.

Da apensação dos autos de impugnação em análise, não só não resulta prejuízo par ao andamento da causa, como se garante um maior aproveitamento dos actos processados.

Deste modo, estão cumpridos os requisitos legais, previstos nos artigos 105º e 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Atento o exposto, considera-se não verificada a invocada nulidade.

2.2 O recorrido despacho de 20-6-2005 apresenta o seguinte teor – cf. fls. 82 e 83.

Requerimento de fls. 762

O Digno Representante da Fazenda Pública vem arguir a nulidade do “despacho de 20/04/2005, dando-se sem efeito os actos deste subsequentes, com o desentranhamento do respectivo pedido”.

Tal despacho veio deferir a substituição de “caução bancária por penhora em maquinaria da impugnante existentes nas suas instalações fabris,” requerida pela impugnante a fls. 734. - Cfr. fls. 752.

Antes de mais e como questão prévia há que fazer a distinção entre nulidades processuais e nulidades da sentença (cujas normas sobre nulidades se aplicam, até onde for possível, também aos despachos - art.º 666º, n.º 3 do CPC).

*A nulidade processual consiste sempre num desvio entre o formalismo prescrito na lei e o formalismo efectivamente seguido nos autos - Cfr. Antunes Varela e outros, in Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 1985, 2ª edição, pág. 387.*

*Por outro lado as nulidades das sentenças (e dos despachos na parte aplicável) são apenas as que se prevêem no art.º 125.º do CPPT.*

*Isto significa que, fora destes casos - refiram-se eles a nulidades processuais ou nulidades dos despachos - o juiz não pode alterar a decisão pois, relativamente a esta última, por força do disposto no art.º 666.º, n.º 1 do CPC, dado o despacho ou proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o seu poder jurisdicional. Cfr. também, art.º 666.º, n.º 2 do CPC, entendida a remissão, não para o art.º 668.º do CPC, mas para o art.º 125.º do CPPT.*

*A causa de nulidade do despacho invocado pelo RFP - de que cabia ao chefe de SF a competência para se pronunciar sobre o pedido de substituição dos seguros-caução por penhora em maquinaria - não se enquadra numa nulidade processual (e mesmo que se enquadrasse, a lei não prevê a nulidade deste específico acto - cfr. art.º 201, n.º 1 do CPC), mas também não se encontra nas que se prevêem no mencionado art.º 125.º do CPPT.*

*Por outro lado, mesmo que assim não se entendesse, (ou seja, na consideração de que a nulidade arguida pelo RFP se encontrasse dentre aquelas que se prevêem no art.º 125.º do CPPT e, portanto, podendo o juiz supri-la), sempre o RFP teria de arguí-la em sede de recurso jurisdicional, já que nada impediria o recurso ordinário. Desta forma, arguida qualquer das nulidades do despacho em recurso dele interposto, seria lícito ao juiz, aqui sim, supri-la. - artº 668.º, em especial os nºs 3 e 4.*

*Donde se conclui que o poder jurisdicional do juiz ficou esgotado com a prolação do despacho, não podendo, ele próprio, suprir, a verificar-se, a nulidade arguida.*

*Pelo exposto indefiro o requerido.*

2.3 As nulidades de processo que não sejam de conhecimento oficioso, têm de ser arguidas, em princípio, perante o tribunal que as cometeu (arts. 202.º e 205.º do C.P.C.).

Uma excepção a esta regra é a de o processo ter subido em recurso antes de ter expirado o prazo de arguição, caso em que a arguição pode ser feita perante tribunal de recurso, iniciando-se o prazo de arguição com a distribuição do processo neste (art. 205.º, n.º 3, do C.P.C.). Em qualquer caso, tal arguição é autónoma em relação à tramitação do recurso, tendo de ser feita independentemente da tramitação deste e dos actos processuais que o recorrente tenha de praticar relativamente a ele.

Outra excepção àquela regra da arguição das nulidades processuais perante o tribunal que as cometeu é a da existência de um despacho judicial autorizando a prática ou a omissão do acto ou da formalidade. Neste caso, existindo uma decisão judicial ordenando o acto ou a omissão que integra a nulidade de processo, ela tem de ser impugnada, através de recurso, pois, se não o for, transitará em julgado, ficando com força obrigatória dentro do processo (arts. 672.º e 677.º do C.P.C.) – essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 6-12-1995, proferido no recurso n.º 5780.

É com esta alcance e excepções que se pode aceitar a regra segundo a qual «dos despachos recorre-se, contra as nulidades reclama-se» – Alberto dos Reis, *Comentário ao Código de Processo Civil*, vol. II, p. 507.

Cf. o que vai dito em Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, I volume, em nota 3. ao artigo 125.º.

No caso *sub judicio*, observa-se que pela Fazenda Pública vem interposto recurso dos despachos proferidos no Tribunal *a quo* em 25-5-2005, e em 20-6-2005, os quais indeferiram requerimento da mesma Fazenda Pública de invocação de nulidade de anteriores despachos do mesmo Tribunal recorrido, proferidos, respectivamente, em 6-4-2005, e em 20-4-2005.

O despacho de 6-4-2005 ordenou a apensação dos processos de impugnação judicial de IVA, e de IRC; e o despacho de 20-4-2005 deferiu a substituição de caução bancária por penhora em maquinaria da impugnante.

Quer dizer: os actos processuais em causa, seja o acto de apensação dos processos de impugnação judicial, seja o acto de substituição de caução bancária, encontram-se ambos ordenados e cobertos por despacho judicial, com as datas, respectivamente, de 6-4-2005 e de 20-4-2005.

O que é certo, porém, é que a Fazenda Pública, ora recorrente, não apresentou recurso jurisdicional destes despachos de 6-4-2005 e de 20-4-2005.

Assim, por tal sinal, estes despachos encontram-se estabilizados com trânsito em julgado e com força obrigatória dentro do processo.

Deste modo, a consideração tecida pelo Tribunal *a quo* em relação ao recurso interposto do despacho de 20-6-2005 (substituição da caução) – de que «*podendo o juiz supri-la, sempre o RFP teria de arguí-la em sede de recurso jurisdicional, já que nada impediria o recurso ordinário*» – vale também quanto ao recurso do despacho de 25-5-2005 (apensação dos processos de impugnação judicial).

Com efeito, era dos despachos de 6-4-2005 e de 20-4-2005, ordenadores dos actos processuais atacados de nulidade, que a ora recorrente Fazenda Pública deveria ter interposto recurso.

Pelo que não podem os recursos ser providos, uma vez que sobre os despachos recorridos devem prevalecer nos autos os despachos de apensação, e de substituição da caução – com trânsito julgado formal no processo.

E, então, a terminar, podemos concluir que o *acto processual* ferido de *nulidade* tem dentro do processo a força decorrente do *caso julgado formal* da decisão que o ordena, se desta decisão for admissível *recurso jurisdicional*, e o mesmo não tiver sido interposto.

3. Termos em que se acorda negar provimento aos recursos.

Sem custas (atenta a isenção de que goza neste caso a recorrente Fazenda Pública).

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 23 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Discriminação dos factos provados e não provados. Matéria de facto em recurso interposto do TCA. Poderes de cognição do STA. artº 21º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção.*

### Sumário:

- I — Se a sentença, depois de especificar a factualidade julgada provada, exara, quanto aos factos não provados, que “Dos factos constantes da impugnação e dos alegados na contestação pelo Digno Representante da Fazenda Pública, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita”, embora de forma remissiva (para os factos constantes da petição inicial e da resposta do RFP), a mesma discrimina os que não julgou provados: todos os restantes articulados na petição inicial e na resposta, que não foram dados como provados.*
- II — O Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, apenas conhece de direito, não se inscrevendo na sua apreciação pretensos erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais (cfr: artº 21º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (cfr: artº 722º, n.º 2 do CPC).*

Processo n.º 1248/06-30.

Recorrente: Pavia – Pavimentos e Vias, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Pavia - Pavimentos e Vias, SA -, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpôs da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra o acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, relativo ao ano de 1990, no valor global de 1.479.616\$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando a seguinte conclusão:

A sentença produzida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância não contém discriminação dos factos provados e não provados, tendo-se eximido a apreciar, como lhe competia, toda a prova produzida, quer a testemunhal quer a documental, limitando-se apenas a referir que o depoimento das testemunhas não foi considerado, sendo, por isso, nula, conforme dispõem os artºs 123º n.º 2 e 125º do C.P.P.T. devendo ainda ser revogada a decisão proferida pelo TCA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que e por um lado, a recorrente não ataca os fundamentos do aresto recorrido, “repetindo a argumentação utilizada para impugnar a decisão da 1ª instância” e, por outro, “porque a

recorrente vem pôr em causa juízos de apreciação da prova feitos pelas instâncias, alegando abundante matéria de facto, o que não é admissível neste tipo de recurso que tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1- Em 18/5/1978, a firma impugnante, “Pavia - Pavimentos e Vias, S.A.”, com o NIPC 500.766.355, foi matriculada sob o n.º 52175, a fls.138, do livro C 130, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, tendo como objecto social o exercício de actividades, públicas ou privadas, de construção, conservação e reparação de vias de comunicação, aeroportos e portos marítimos (cfr. certidão da Conservatória do Registo Comercial junta a fls. 162 a 174 dos autos);

2- No ano de 1990, a firma impugnante, “Pavia - Pavimentos e Vias, S.A.”, estava colectada em IRC pelo 7º Bairro Fiscal de Lisboa e em IVA, no regime normal mensal, gozando do direito a dedução integral do imposto suportado a montante (cfr. cópia da informação junta a fls. 38 a 42 dos autos);

3- Nos dias 9 e 11 de Maio de 1995, Margarida Maria Braga Brandão de Andrade, na qualidade de responsável de facto da firma “Antero Filho, Lda.”, foi ouvida em declarações por Técnicos da A. Fiscal, no âmbito das mesmas admitindo que a empresa emitiu facturas falsas relativas a prestação de serviços no ano de 1990, tudo conforme cópia do respectivo auto que se encontra junta a fls. 60 a 66 do presente processo e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4- Em 19/10/1995, a A. Fiscal elaborou a informação cuja cópia se encontra junta a fls. 38 a 42 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida, da qual consta, nomeadamente:

a) «... que nos exercícios de 1990 a 1994 a empresa “Antero Filho, Lda.” não exerceu qualquer actividade, limitando-se exclusivamente à cedência remunerada do respectivo alvará...»;

b) «... que a referida empresa não possui quaisquer máquinas aptas para trabalhos de escavação e movimentação de terras...»;

c) «... que a mesma firma não possui qualquer estrutura empresarial que permita supor a concretização destes serviços...»;

d) «... que recorreu à compra de facturas falsas junto de contribuintes em nome individual e pequenas sociedades...»;

e) «... que as facturas n.ºs 25 a 29, emitidas em 24/4/1990, e as facturas n.ºs 44 a 47, emitidas em 1/8/1990, no total de Esc. 3.913.000\$00, não devem ser aceites como custo fiscal nos termos do art. 23º, do CIRC, dado serem custos titulados por facturas falsas...»;

5- As facturas identificadas no n.º 4, foram emitidas pela empresa “Antero Filho, Lda.” a favor da firma impugnante, tudo conforme cópias que se encontram juntas a fls. 43 a 52 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

6- Na sequência da acção de fiscalização levada a efeito pela Administração Fiscal, a mesma entendeu que a factualidade descrita nos n.ºs 3 a 5 é de molde a justificar o recurso ao disposto no art. 19º, n.º 3, do CIVA, em consequência do que retirou o direito à dedução do imposto mencionado nos documentos emitidos pela referida empresa “Antero Filho, Lda.” à firma impugnante, no ano de 1990 e no valor de Esc. 664.040\$00, dado concluir estarmos na presença de operações simuladas por parte da mesma empresa (cfr. cópia de informação junta a fls. 38 a 42 dos autos; informação exarada a fls. 67 e 68 dos autos);

7- Com fundamento nas correcções identificadas no n.º 6, a A. Fiscal efectuou a liquidação adicional de IVA n.º 95248405, relativa ao ano de 1990 e no montante de Esc. 664.040\$00, tal como as liquidações de juros compensatórios n.ºs 95248403 e 95248404, tudo no montante total de Esc. 1.479.616\$00, nas mesmas surgindo como sujeito passivo a firma impugnante (cfr. cópia de informação junta a fls. 38 a 42 dos autos; informação exarada a fls. 67 e 68 dos autos);

8- Em 4/3/1996, a firma impugnante efectuou o pagamento das liquidações – objecto do presente processo e identificadas no n.º 7 (cfr. documento junto a fls. 29 dos autos; informação exarada a fls. 67 e 68 dos autos);

9- Em 12/3/1996, a firma “Pavia - Pavimentos e Vias, S.A.” apresentou na RF do 7º Bairro Fiscal de Lisboa a impugnação que deu origem ao presente processo (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 destes autos);

10- Em 14/5/1998 e 4/6/1998, os Técnicos da A. Fiscal referidos no n.º 3 prestaram depoimento judicial incidente sobre as condições em que foram colhidas as declarações da representante de facto da firma “Antero Filho, Lda.”, tudo conforme cópia certificada do respectivo auto que se encontra junta a fls. 201 a 205 do presente processo e se dá aqui por integralmente reproduzida;

11- Em 11/11/1998, o MP junto da Comarca de Santa Maria da Feira deduziu acusação considerando existirem indícios da prática de crimes de falsificação de documentos e de fraude fiscal, no âmbito de tal peça processual se tendo considerado falsas as facturas identificadas no n.º 4, na mesma surgindo como arguido, além de outros, a firma impugnante, tudo conforme cópia que se encontra a fls. 132 a 139 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

12- Corre actualmente termos no Tribunal de Círculo e de Comarca de Santa Maria da Feira, sob o n.º 200/99, processo de instrução crime o qual teve por base a acusação identificada no n.º 11, encontrando-se suspenso ao abrigo do art. 50º, do RJFNA, e aguardando a decisão, com trânsito em julgado, do presente processo (cfr. documentos juntos a fls. 214 a 247 dos presentes autos).

2.2. Quanto a factos não provados, a sentença exarou o seguinte:

«Factos não Provados

Dos factos constantes da impugnação e dos alegados na contestação pelo Digno Representante da Fazenda Pública, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factu-  
alidade supra descrita.»

2.3. E em sede de motivação da Decisão de Facto, a sentença exarou:

«Motivação da Decisão de Facto

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados, que dos autos constam, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório, O depoimento das testemunhas arroladas pela impugnante (cfr. fls.185 a 197 dos autos) não foi levado em consideração, por um lado dado que não conter factualidade relevante para a decisão da causa e, por outro, devido ao valor probatório da prova testemunhal (cfr. arts. 392º e 396º, do C.Civil).

3 – Da análise das conclusões da sua motivação do recurso, ressalta à evidência que, mais uma vez, a recorrente mais não faz do que suscitar novamente a questão da nulidade da sentença prolatada pelo Tribunal Tributário de 1ª instância por falta de especificação dos factos provados e não provados, não censurando os fundamentos do aresto recorrido, usando, inclusive, os mesmos argumentos utilizados para impugnar aquela sentença.

Ora e como bem salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, esta questão foi já objecto de apreciação pelo Tribunal recorrido, “no sentido de que não procede a nulidade da sentença da 1ª instância, pois esta fixou e especificou os factos que julgou provados, exarando os meios de prova em que alicerçou o seu juízo probatório, e especificou os que não julgou provados, concluindo ainda que o que a recorrente alegava como sendo nulidade da decisão deveria interpretar-se antes como a invocação de um erro de julgamento de facto por parte da sentença”.

Sendo assim e uma vez que se considera que o aresto recorrido não merece qualquer reparo, quer quanto aos fundamentos, quer quanto à decisão e por que não se vislumbram outros elementos que levem a alterar esse mesmo aresto, remetemo-nos para esses seus fundamentos.

Pelo que, ao abrigo do disposto nos artºs 713º, n.º 5 e 726º do CPC, se confirma o aresto recorrido, nesta parte.

4 – Por outro lado e como também salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, facilmente se conclui que a recorrente ali mais não faz do que pôr em causa “os juízos de apreciação da prova feitos pelas instâncias, alegando abundante matéria de facto”.

Ora e como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, apenas conhece de matéria de direito, como é o caso, não se inscrevendo a apreciação de pretensos erros na apreciação da prova e na fixação de factos materiais (cfr. artº 21º, n.º 4 do ETAF, anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (artº 722º, n.º 2 do CPC).

No caso em apreço, nenhuma destas situações vem invocada ou mesmo alegada, pelo que a matéria de facto não pode ser censurada por este Supremo Tribunal, que não a pode alterar.

Como salienta Antunes Varela, in RLJ, ano 122º, pág. 120, “os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que, estão mais perto do sentido da norma aplicável ou dos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

Consequentemente, improcedem as conclusões do recurso, estando, pois, o mesmo votado ao insucesso.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido.

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

Lisboa, 23 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 30 de Maio de 2007.****Assunto:**

*Providência cautelar antecipatória. art. 120º do CPTA. Requisitos. Prejuízo de difícil reparação.*

**Sumário:**

- I — Sendo cumulativos os requisitos de que depende a adopção de uma providência cautelar, pode o tribunal chamado a apreciar o recurso jurisdicional da sentença que a denegou, sendo questionados, nesse recurso, vários dos seus requisitos, começar pela verificação de qualquer deles.*
- II — Não integra prejuízo de difícil reparação, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 120º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o resultante de, num período determinável de tempo, o requerente ficar impedido de lançar no mercado quantias determináveis de mercadorias identificadas, que já antes comercializava, sem que se prove que tal impedimento coloca em risco a manutenção ou a sobrevivência da empresa.*

Processo n.º 49/07-30.

Recorrente: Companhia de Distribuição Integral Legista, SA.

Recorrido: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Companhia de Distribuição Integral Logista, S.A., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que indeferiu a requerida providência cautelar antecipatória contra o Ministro das Finanças e da Administração Pública, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso tem por objecto sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra com data de 30.06.2006, que indeferiu a providência cautelar antecipatória visando a obtenção de uma autorização provisória para introdução no consumo de duas marcas de tabaco comercializadas pela Recorrente em quantidades superiores ao limite previsto no art. 86.º, n.º 6 do CIEC.

B) O Tribunal *a quo* considerou, e bem, que se encontrava preenchido o requisito relativo ao “*fumus boni iuris*”, considerando ainda como provável uma decisão favorável à Recorrente no processo principal.

C) Porém, o Tribunal *a quo* cometeu, salvo o devido respeito, um erro de interpretação e aplicação do direito quando considerou não demonstrado o requisito relativo ao *periculum in mora* [violando o disposto no art. 120, n.º 1, alínea c) do CPTA].

D) A não concessão da autorização provisória solicitada acarretará prejuízos para a Recorrente durante o período em que decorrer o processo principal, nomeadamente os decorrentes da impossibilidade de vender quantidades de produtos de tabaco superiores às que está autorizada a introduzir no mercado, de acordo com o limite previsto no art. 86.º, n.º 6 do CIEC.

E) Além disso, os prejuízos decorrentes da impossibilidade de vender produtos em quantidades superiores ao limite legal repercutir-se-ão, necessariamente, nos próximos anos de actividade da Recorrente, uma vez que o limite previsto no art. 86.º, n.º 6 do CIEC tem como parâmetro de referência “a quantidade média mensal de tabacos manufacturados introduzidos no consumo no ano económico anterior”.

F) Caso o pedido formulado no processo principal venha a ser considerado procedente, não será possível reintegrar ou reconstituir *a posteriori* todas as vendas de produtos de tabaco que poderiam ter sido realizadas durante o período em que a referida autorização deveria ter vigorado na ordem jurídica, para além de a Recorrente ficar com o terrível *onus probandi* de provar “aquilo que não foi mas poderia ter sido” e de não poder almejar mais do que uma simples indemnização com carácter equitativo (art. 562º, n.º 3 do Código Civil), que nunca corresponderá ao valor real dos danos emergentes e lucros cessantes que sofrerá durante o período em que se encontrar pendente a acção principal.

G) O Tribunal *a quo* ao não considerar que os factos alegados e provados consubstanciam um caso típico de “*fundado receio de constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação*” cometeu um erro de julgamento na interpretação e aplicação do disposto no artigo 120.º, n.º 1, alínea c) do CPTA, tendo violado a norma contida neste preceito legal.

A entidade recorrida contra-alegou, para assim concluir::

1º. Com o processo principal de que é subordinada esta providência antecipatória pretende-se a condenação da entidade demandada à prática de um acto ilegalmente recusado: o indeferimento do pedido de autorização duradoura para que a Requerente pudesse, durante o corrente ano, introduzir mensalmente no consumo quantidades de produtos de tabaco manufacturado das marcas identificadas nos autos, em quantidades superiores a 30% face à média mensal introduzida no consumo no ano económico anterior.

2º. A apreciação dos pressupostos para a adopção da providência intentada passa necessariamente pela análise da pretensão da Requerente, dirigida ao director da Alfândega do Jardim do Tabaco em 25/10/2005.

3º. **À data a partir da qual os efeitos da autorização duradoura se iriam produzir (24/12/2005) não existia justificação para um aumento das introduções no consumo superior à percentagem estipulada no nº6 do art. 86º do CIEC.**

4º. Isto porque, a ali Requerente **não apresentou à autoridade aduaneira quaisquer elementos reveladores do aumento comprovado de comercialização dos produtos em questão** que justificasse futuras introduções no consumo superiores às legalmente permitidas — cf. n.º 9 do art. 86º do CIEC.

5º. Pedia sobre a Requerente a obrigação de provar, aquando da apresentação do pedido à autoridade aduaneira, a necessidade de aumentar as introduções mensais no consumo daquelas marcas, o que não fez, nem em sede de audiência prévia.

6º. **Nunca foi apresentada à alfândega competente qualquer prova do aumento de vendas que justificasse a necessidade de aumentar as introduções mensais no consumo das marcas de tabaco supra identificadas.**

7º. Na sentença que recaiu sobre o pedido, indeferindo-o, o Tribunal *a quo* estendeu estar verificado o requisito da probabilidade de a pretensão formulada no processo principal vir a ser julgada procedente (*fumus boni iuris*), mas considerou não existir fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação (*periculum in mora*), bem como entendeu, face à alegação da FP (cf. art. 120º n.º 2 e 6 do CPTA), que o deferimento da autorização provisória requerida acarreta danos para o interesse público superiores àqueles que poderão resultar para a Requerente em consequência do indeferimento da sua pretensão.

8º. A Fazenda Pública conforma-se com a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*, por lhe ser favorável dado ter sido recusada a pretensão deduzida.

9º. Todavia, uma vez reaberta a discussão, não pode a FP deixar de se pronunciar sobre a fundamentação aduzida na sentença em crise, **submetendo também à apreciação deste Alto Tribunal, o requisito do *fumus boni iuris* julgado verificado pelo Tribunal *a quo*, mas com o qual a FP discorda nos termos legais aqui alegados** (sobre a admissibilidade desta reapreciação, cf. Ac. 0857/06, de 18/10/06 do STA, concretamente o seu ponto 3.1.).

10º. Os produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo encontram-se na situação de suspensão de imposto enquanto não são introduzidos no consumo mediante o cumprimento do procedimento próprio (cf. art. 8º do CIEC), em momento definido pelo próprio operador económico.

11º. O DL n.º 155/05, de 8/09 estabelece uma relação directa entre a quantidade a introduzir no consumo com as reais necessidades de comercialização, tendo contudo acautelado a resposta ao aumento da procura através do estabelecimento de uma percentagem de 30% a crescer, por marca, à média de introduções no consumo realizadas por cada operador no ano económico anterior.

12º. Só se justificando a ultrapassagem dessa percentagem se o operador económico provar, com a antecedência mínima de 60 dias, o crescimento da comercialização de dada marca de tabaco e, desde que, daí resulte a necessidade de aumentar, no futuro, as respectivas introduções no consumo.

13º. Ora, da instrução do processo administrativo que determinou o indeferimento da pretensão da Requerente pelo director da Alfândega do Jardim do Tabaco, o qual se encontra junto aos autos, bem como da análise dos factos aquando da pronúncia da FP, resulta que, a média mensal das introduções no consumo das marcas objecto do pedido ocorridas até Setembro de 2005 foi sempre inferior à verificada em 2004 acrescida de 30%, assim como, **a média das respectivas vendas foi sempre inferior à média mensal das introduções no consumo efectuadas em 2004, acrescidas de 30%.**

14º. Mais, durante o ano de 2005 **as introduções no consumo** realizadas pela Requerente, **não têm um comportamento regular, quer quanto à periodicidade, quer quantitativamente.**

15º. De lembrar que, o mês de **Junho do ano de 2005** foi o que antecedeu à anunciada **subida da taxa de IVA de 19% para 21%**, com efeitos a partir de 1/07/2005 (cf. Lei n.º 39/05, de 24/06).

16º. Atendendo ao regime de introdução no consumo destes produtos e à sua natureza, o escoamento do produto está sempre assegurado.

17º. Por outro lado, os limites actuais a que a Requerente está sujeita resultam unicamente das irregulares e parcas introduções no consumo por si realizadas no ano de 2005, pois é a partir delas que foi fixada a margem respectiva, acrescida de 30%.

18º. Os prejuízos que a Requerente alega **não são qualificáveis de difícil reparação pois, as quantidades que deixarem de ser vendidas por motivo de quebra de stock dos produtos objecto**

do pedido, desde que em consequência directa, imediata e necessariamente decorrentes do indeferimento da autorização duradoura, são susceptíveis de avaliação pecuniária precisa e quantificável, e como tal indemnizáveis, facto que a Requerente admite dado o pedido de indemnização deduzido no processo principal.

19°. Logo, sendo indemnizáveis, não se configuram como prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação, dignos de tutela preventiva, faltando assim o requisito do *periculum in mora*, a que se refere o art. 147º n.º 6 do CPPT e 120º n.º 1 alínea e) 1ª parte do CPTA.

20°. Todavia, caso se entenda que a circunstância do fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado é também aplicável às relações jurídico-tributárias, uma vez que a mesma não consta da previsão do art. 147º n.º 6 do CPPT, terá necessariamente de **admitir-se que, o inverso, é válido também para o interesse público** subjacente às alterações provocadas pelo DL n.º 155/05, de 8/09.

21°. Isto é, a adopção da providência requerida implicará uma situação de facto consumado na esfera jurídica do operador económico, que será indevida, senão ilegal, caso o processo principal venha a ser julgado improcedente.

22°. Consequentemente, a restauração da situação em conformidade com as normas legais aplicadas pela autoridade aduaneira aquando da decisão de indeferimento, ficará inviabilizada.

23°. De facto, se por via do deferimento da providência a Requerente for autorizada provisoriamente a introduzir no consumo os produtos de tabaco identificados em quantidades superiores a 30% da média mensal obtida no ano de 2005, ocorrerá uma situação de saturação do mercado, com acumulação de stock excedentário, por força das introduções no consumo **não controláveis pela autoridade aduaneira competente** bem como permitirá ao operador económico construir uma média mensal de introduções no consumo de modo indevido e irreversível (caso o processo principal seja julgado improcedente), cujos efeitos se repercutirão nos anos seguintes por força da aplicação do n.º 6 do art. 86º do CIEC.

24°. Estamos assim perante dois riscos que o legislador pretendeu travar com a publicação do citado diploma: as práticas lesivas das receitas do Estado e as distorções ao nível da concorrência (cf. preâmbulo do DL n.º 155/05, de 8/09).

25°. Pelos fundamentos expostos conclui-se, mais uma vez, pela **inexistência do requisito do *periculum in mora* e, faltando este, sendo cumulativo com os demais, a adopção da providência antecipatória requerida fica impedida.**

26°. Mas, para a adopção da providência requerida, deverá ainda ser tido em conta o critério da ponderação dos interesses, público e privado, prevalecendo o primeiro, caso os danos que possam resultar da concessão da providência se apresentem superiores aos que possam advir do seu indeferimento — n.º 2 do art. 120º do CPTA.

27°. As alterações ao art. 86º do CIEC tiveram em vista por fim às práticas lesivas das receitas do Estado e às distorções ao nível da concorrência, resultantes de introduções no consumo que, embora antecipatórias de receita fiscal, não se mostravam justificadas por reais necessidades de venda/consumo, de modo que aquela antecipação traduzia-se sim em quebra de receita.

28°. O comportamento do operador económico, aqui Requerente, durante o ano de 2005 é bem demonstrativo dessas práticas.

29°. Caso seja adoptada a providência requerida, com base num juízo rápido sobre os interesses em jogo, a Requerente ficará autorizada provisoriamente, a introduzir no consumo as marcas identificadas nos autos, **sem qualquer limite quantitativo e de forma indiscriminada, o que lhe permitirá acumular stock não justificado pelas reais necessidades de venda/consumo.**

30°. Esse excedente, transitando no tempo, é lesivo das receitas do Estado justamente por força da antecipação da receita fiscal.

31°. Mais, o interesse público subjacente ao limite legal imposto e cuja ultrapassagem foi negada pela autoridade aduaneira competente sairá ainda lesado, caso o processo principal seja julgado improcedente, pois com a adopção da providência a Requerente terá indevida e irreversivelmente construído uma média mensal de introduções no consumo cujos efeitos se estenderão aos anos económicos seguintes.

32°. Por outro lado, não pode deixar de ser tido em conta o facto de **a Requerente não ter ficado impedida de prosseguir a sua actividade comercial, i.e., de proceder a introduções no consumo daquelas marcas de tabaco manufacturado, mas tão só de exceder a margem de 30% calculada nos termos do n.º 6 do art. 86º do CIEC.**

33°. Quanto ao requisito do *fumus boni iuris* (art. 120º n.º 1 alínea c) 2 parte), que na sentença recorrida se entendeu estar verificado, com o devido respeito, a FP discorda daquele julgamento, na medida em que, o juízo sumário que deve recair sobre o processo principal leva exactamente ao resultado contrário.

34°. Isto porque, se no processo principal se pretende a condenação da entidade demandada à prática de acto ilegalmente recusado, **a probabilidade do seu mérito implica um juízo, ainda que**



**sumário, sobre a legalidade do acto recusado**, o mesmo é dizer, sobre a legalidade do despacho de indeferimento proferido pela autoridade aduaneira.

35°. Assim, aquela apreciação sumária passa **exclusivamente pela aferição da compatibilidade da decisão de indeferimento proferida pela autoridade aduaneira, com as normas legais que regulam a matéria**, e não pelo julgamento do seu mérito ou oportunidade, pelo que se invoca para os devidos e legais efeitos o disposto no art. 3º n.º 1 do CPTA.

36°. O **art. 86º do CIEC não limita o pedido de autorização duradoura a uma única oportunidade**.

37°. Isto é, **não existe na lei disposição que impeça a Requerente de, em qualquer momento, dirigir novo pedido de autorização duradoura ao director da Alfândega do Jardim do Tabaco, instruído com a prova a que alude o n.º 9 do preceito em causa**.

38°. Efectivamente, **trata-se de competência própria da autoridade aduaneira conforme resulta do n.º 7 do art. 86º do CIEC**, pelo que cabe ao órgão ali identificado verificar o preenchimento das condições legalmente previstas para a concessão da autorização referida no n.º 9 daquele preceito.

39°. Por tudo o que ficou anteriormente exposto, **conclui-se pela legalidade do despacho**

**40°. de indeferimento do pedido de autorização duradoura proferido pelo director da Alfândega do Jardim do Tabaco no âmbito do processo n.º 1C86-18.05.**

41°. Sendo legal o referido despacho, **não é provável que a pretensão formulada na acção administrativa especial n.º 324/06 seja julgada procedente, ie, não se encontra verificado o pressuposto do *fumus boni iuris* exigido pela alínea c) do nº1 do art. 120º do CPTA.**

Nestes termos, deverá ser negado provimento ao recurso interposto e assim manter-se na ordem jurídica a sentença recorrida ou, caso com ela não se concorde, deverá a providência cautelar antecipatória requerida ser **INDEFERIDA** por, em suma, não estarem verificados os critérios cumulativos de decisão para a respectiva adopção, previstos no art. 120º n.º 1 alínea c) e n.º 2 do CPTA.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu extenso e douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, confirmando-se o julgado.

Atento o carácter urgente do processo, não foram colhidos os vistos legais.

Cumpra decidir.

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

A. Em 28 de Dezembro de 2005 a Requerente foi notificada, na pessoa do seu mandatário, de que, por decisão do Director da Alfândega do Jardim do Tabaco, de 22 do mesmo mês, foi indeferido o requerimento pelo qual solicitara autorização para introduzir, mensalmente, no consumo, quantidades de determinados produtos de tabaco manufacturado em quantidades superiores a 30% da média mensal introduzida no consumo no ano económico anterior, por não se mostrar cumprido o n.º 9 e o n.º 10 do artº 86º do Dec-Lei n.º 566/99, com as alterações que lhe introduziu o Dec-Lei n.º 155/2005 – fls. 40;

B. Em 24 de Março de 2006, a ora Requerente deduziu Acção Administrativa Especial contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública, onde pede a anulação do acto referido em A, a condenação do A à prática do acto de autorização considerado devido, e o pagamento de indemnização por todos os danos causados pelo facto de se encontrar impedida de vender produtos de tabaco em quantidades superior às impostas pelos limites do art. 86º do Código do Imposto Especial Sobre o Consumo, na quantia que se liquidar em sede de incidente de liquidação ou de execução de sentença – fls. 3 e ss. do processo principal;

C. Em 25 de Outubro de 2005 a ora Requerente formulou um requerimento em que solicitava ao Director da Alfândega do Jardim do Tabaco, autorização para a introdução no consumo, de forma duradoura, em quantidades superiores a 30% da média mensal de introdução no consumo dos mesmos produtos no ano económico anterior, de determinados produtos, aí especificados, da tabaco manufacturado – fls. 48;

D. A ora Requerente fundamentou o requerimento referido em C, no disposto no art. 86º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, na redacção que lhe foi dada pelo Dec-Lei n.º 155/2005.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso é perfeitamente idêntica à que foi apreciada no Acórdão desta Secção do STA de 18/10/06, in rec. n.º 857/06, em que o Relator interveio como Juiz-Adjunto, sendo o mesmo o recorrente e praticamente idênticas as alegações, que, por isso, vamos aqui transcrever, tendo em vista obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (vide artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se, então, no citado aresto que “Sem necessidade de previamente os enunciar, passamos já a referir-nos aos requisitos de que depende o êxito da providência cautelar requerida pela ora recorrente, de acordo com o artigo 120º n.º 1 alíneas b) e c) e n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

E, se não aludimos à alínea a), é porque a sua previsão se restringe a situações de verificação excepcional em que é «evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal», situações essas em que, sem necessidade da verificação de outros requisitos, a providência deve logo ser decretada.

Um requisito é o habitualmente designado por *fumus boni iuris*.

A este propósito importa afirmar que a presente providência é do tipo antecipatório e não conservatório. Tal resulta de a requerente não pretender manter a sua esfera jurídica como se encontra no momento em que recorre a juízo, mas alterá-la. Não viu a Administração cassar-lhe uma autorização de que antes dispusesse, mas recusar-lhe a atribuição de uma, nova, que solicitou. Intentando a providência, a recorrente visa antecipar os efeitos da decisão favorável que, a final, por via da acção principal, espera alcançar. E esses efeitos são inovatórios, implicando um alargamento da sua actual esfera jurídica.

A relevância da qualificação da providência como antecipatória e não conservatória está no grau de exigência que a lei impõe aos tribunais na formulação do juízo que lhes compete fazer sobre o destino da acção principal. Sendo as providências cautelares destinadas a assegurar o efeito útil da decisão a proferir no processo principal, não faria sentido decretá-las se estivesse à vista o insucesso deste. Mas se, nas providências cautelares conservatórias, que não visam senão manter a ordem jurídica pré-existente, a lei se basta com a ausência de manifesta falta de fundamento da acção principal ou a existência de circunstâncias que impeçam o seu conhecimento de mérito, nas antecipatórias, por isso que a sua concessão implica, desde logo, uma alteração na ordem jurídica antes vigente, o legislador foi mais exigente, impondo ao juiz da providência que, para a decretar, formule um juízo positivo sobre a procedência da pretensão formulada no processo principal.

Assim é que, enquanto que na alínea b) do n.º 1 do artigo 120º citado se diz que as providências cautelares conservatórias são adoptadas quando «não seja manifesta falta de fundamento da pretensão formulada ou a formular nesse processo [principal] ou a existência de circunstâncias que obstem ao seu conhecimento de mérito», já na alínea c), relativamente às providências antecipatórias, se exige que o juiz conclua pela probabilidade de que «seja provável que a pretensão formulada ou a formular nesse processo venha a ser julgada procedente».

É evidente que, não obstante este juízo dever ser positivo, não deixa de ser apenas perfunctório. Ao julgar a providência o juiz não antecipa o julgamento da acção – em regra. Mas cumpre-lhe adiantar se é provável o seu êxito. E só em caso afirmativo pode decretar a providência antecipatória.

No caso, o Mmº. Juiz *a quo* formulou esse juízo positivo, o qual, naturalmente, merece a concordância da recorrente. Já a recorrida o contesta...

...O segundo requisito é o conhecido por *periculum in mora*.

Consiste ele, de acordo com o estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 120º citado, na existência de fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal.

No caso, podemos desprezar a vertente respeitante ao «fundado receio de constituição de uma situação de acto consumado», expressão que, como assinala a recorrida (conclusão 20º), não consta do n.º 6 do artigo 147º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. O que alega a recorrente é que a não antecipação da concessão da autorização que lhe foi denegada será causa de prejuízos de difícil reparação – e não que ela criará uma situação de facto consumado.

Este requisito houve-o a sentença por não verificado, no que tem a oposição da recorrente e o apoio da recorrida e do Digno Agente do Ministério Público junto deste Tribunal.

...O terceiro requisito tem assento no n.º 3 do mesmo artigo e vem sendo denominado pela jurisprudência por requisito da proporcionalidade e adequação.

Impõe que da ponderação dos interesses públicos e privados em presença decorra que os danos resultantes da concessão da providência não se mostram superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, ou que, sendo superiores, possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências.

Não foi reconhecido, no caso, pela sentença impugnada, ainda aqui com discordância da recorrente e aplauso da recorrida e do Ministério Público.

...A relação entre os dois antecedentes princípios – *periculum in mora* e proporcionalidade e adequação – apela à sua ponderação conjunta, uma vez que se impõe ao juiz que faça um balanço entre os danos que resultam da concessão da providência e aqueles que emergem da sua recusa.

Mas, por outro lado, a não verificação do requisito *periculum in mora* torna despicienda a ponderação do requisito da proporcionalidade e adequação: é que, se se concluir pela inexistência de fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal, então, falta termo de comparação com os interesses públicos em presença.

...Os enunciados requisitos são cumulativos, isto é, a adopção da providência depende da verificação de todos e cada um deles, implicando a ausência de um só a sua denegação.

Daí que não se torne imperioso, ao apreciar a pretensão do requerente, seguir qualquer ordem na análise dos vários requisitos de que ela depende.

Como assim, se o tribunal antolhar que um dele está em falta, mesmo não sendo aquele que, tradicionalmente, é apreciado em primeiro lugar, nada impede que comece por se debruçar sobre ele, com patente economia de esforços e sem que daí resulte inconveniente visível.

É o que passamos a fazer.

... Isto porque a leitura das alegações das recorrentes e recorrida, a par da sentença impugnada, nos convence de que a manutenção do actual estado de coisas não é de molde a, até à decisão da causa principal, causar à recorrente qualquer prejuízo cuja reparação seja difícil.

Recorde-se aqui o que nas conclusões das suas alegações alega a recorrente, a este propósito.

Diz ela, em súmula, que sofrerá prejuízos durante o período em que decorrer o processo principal, nomeadamente os resultantes da impossibilidade de vender quantidades de produtos de tabaco superiores às que está autorizada a introduzir no mercado, os quais se repercutirão nos próximos anos de actividade, uma vez que o limite previsto no art. 86.º, n.º 6 do CIEC tem como parâmetro de referência “a quantidade média mensal de tabacos manufacturados introduzidos no consumo no ano económico anterior”; e que não será possível reintegrar ou reconstituir *a posteriori* todas as vendas de produtos de tabaco que poderiam ter sido realizadas durante o período em que a referida autorização deveria ter vigorado na ordem jurídica, para além de a Recorrente ficar com o terrível *onus probandi* de provar “aquilo que não foi mas poderia ter sido” e de não poder almejar mais do que uma simples indemnização com carácter equitativo que nunca corresponderá ao valor real dos danos emergentes e lucros cessantes que sofrerá durante o período em que se encontrar pendente a acção principal.

O que a pretendente à providência quer é ser autorizada a importar quantidades superiores às que presentemente lhe são permitidas dos produtos de tabaco que comercializa.

Se a decisão a proferir no processo principal lhe for favorável, passará a poder importar e comercializar mais desses produtos. Mas isso não impede que, até lá, se veja impedida de o fazer. Ou seja, entretanto, a recorrente sofrerá um prejuízo, que consiste na diferença entre os proveitos que auferir da comercialização da quantidade de mercadorias que pode introduzir no consumo e aqueles que obteria se pudesse fazê-lo em quantidades superiores.

Ora, tais quantidades – as que a recorrente quer ser autorizada a importar e introduzir no consumo – estão quantificadas no documento dado por reproduzido no ponto A. da matéria de facto que a sentença deu por provada e se acha a fls. 364 a 369, isto é, no requerimento que dirigiu à Administração e lhe foi indeferido.

Em caso de sucesso da acção principal, será não apenas possível como até fácil determinar quais as quantidades de cada produto que, durante o lapso de tempo entretanto decorrido, a recorrente se viu impedida de comercializar. O resto – ou seja, determinar quais os proveitos que, por isso, deixou de auferir –, será fácil à recorrente demonstrá-lo, mediante elementos que a sua escrita decerto transparecerá.

É verdade que nisto se não esgotam os prejuízos a atender. Uma vez que as quantidades que lhe é permitido introduzir no consumo em cada ano se determinam mediante um acréscimo percentual sobre as referidas ao ano anterior, os prejuízos terão repercussão nos anos seguintes. Ainda aqui se trata de efectuar operações aritméticas de acentuado grau de facilidade para determinar os prejuízos consequentes.

A realidade não se nos apresenta como a retrata a recorrente no impressionante quadro que desenha: nem se mostra que haja impossibilidade de reintegrar ou reconstituir *a posteriori* todas as vendas de produtos de tabaco que poderiam ter sido realizadas durante o período relevante, nem a recorrente arrisca ver-se a braços com o «terrível *onus probandi* de provar “aquilo que não foi mas poderia ter sido” e de não poder almejar mais do que uma simples indemnização com carácter equitativo (...) que nunca corresponderá ao valor real dos danos emergentes e lucros cessantes que sofrerá durante o período em que se encontrar pendente a acção principal» (cfr. a conclusão F)).

Ao invés, não só será possível o apuramento dos prejuízos suportados por a recorrente não poder dispor, já, da autorização que a final almeja alcançar, como pode antever-se que a tarefa será isenta de dificuldade séria.

Aponte-se, ainda, que, embora o critério para preenchimento do conceito de «prejuízos de difícil reparação» não deva assentar, apenas, na possibilidade ou impossibilidade de apurar o montante desses prejuízos – como recentemente vêm entendendo, quer a doutrina, quer a jurisprudência –, no caso, não foram alegados factos de onde resulte que as receitas que a recorrente previsivelmente deixará de arrecadar enquanto não dispuser da autorização possam pôr em causa a continuação da actividade a que se dedica ou a sua subsistência enquanto pessoa colectiva.

Em súmula, não se vislumbra «fundado receio (...) da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o recorrente visa assegurar no processo principal», sendo certo que não vem invocado o «fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado», na expressão da alínea b) do n.º 1 do artigo 120º do CPTA.

E, assim sendo, a providência cautelar não pode ser adoptada, uma vez que para tanto seria indispensável, além do mais, que se constatasse o fundado receio a que aludimos. Razão que torna desnecessário que nos debruçemos sobre os demais requisitos de que depende a adopção da requerida providência”.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção de 2/11/06, in rec. n.º 856/06.

4. Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 10 UCs (dez unidades de conta) e a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Gradação de créditos. Créditos graduados para serem pagos pelo produto da venda de dois bens imóveis penhorados em execução fiscal. Penhora. Garantia real. Valor dos créditos.*

### Sumário:

- I — Estando em causa dois imóveis penhorados e incidindo sobre eles garantias reais diferentes, a gradação tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados em virtude dos privilégios e garantias que sobre eles incidem, nos termos do disposto no art.º 873.º, n.º 2 do CPC.*
- II — Face ao disposto no art.º 822.º, n.º 1 do CC, a penhora funciona como garantia real e o crédito que dela goza adquire o direito de ser graduado com preferência sobre as penhoras que tenham sido posteriormente registadas.*
- III — A garantia da penhora baliza-se pelo valor inscrito no respectivo registo, pois os terceiros não podem ser surpreendidos com um valor nele não inscrito.*

Processo n.º 78/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública e Banco Totta & Açores, SA.

Recorrido: Casimiro Gomes Lobão e Outros.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública e o Banco Totta e Açores, SA, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que verificou e graduou ao créditos reclamados por apenso à execução fiscal instaurada contra Casimiro Gomes Lobão, dela vêm interpor os presentes recursos, formulando as seguintes conclusões:

#### A) CONCLUSÕES DA FAZENDA PÚBLICA

A. Não pode a Fazenda Pública conformar-se com a douta sentença recorrida que entendeu proceder à gradação conjunta relativamente aos dois imóveis penhorados nos autos, quando foram admitidos a concurso de credores, vários titulares de garantias reais diversificadas que visam ora um, ora ambos os imóveis, e que viram os seus créditos admitidos, verificados e graduados.

B. Ao efectuar a gradação conjunta para ambos os imóveis, posicionando o credor hipotecário, “Banco Espírito Santo, SA”(em 2º) à frente do credor Estado pelas dívidas de IRS (em 3º), quando aquele apenas goza de hipoteca sobre um dos imóveis, o decidido lesa os interesses do credor Estado.

C. Deste modo, quanto ao imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 852, deve o crédito da Fazenda Pública referente a IRS dos anos de 1997, 1998 e 1999 (graduado em 3º) ser graduado em 2º), em vez do crédito do “Banco Espírito Santo, S.A.”, que não deve constar da gradação, dado não gozar de garantia real sobre este imóvel.

F. A douta sentença, na gradação efectuada violou o disposto nos art.ºs 822.º, n.º 1, 686.º e 748.º do C.Civil e 111.º do CIRS.

#### B) CONCLUSÕES DO BANCO TOTTA E AÇORES

1- Nos presentes Autos de Execução Fiscal de Casimiro Gomes Lobão, o Banco recorrente, reclamou os seus créditos, no montante global de 97.936,51€.

2- O crédito do recorrente encontra-se garantido por duas penhoras sobre os imóveis do executado: prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 26 e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 942.º, e prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 744 inscrito na matriz sob o artigo 852.º.

3- Por se tratar de dois imóveis penhorados, a sentença de graduação tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados, o que não se verificou na sentença recorrida.

4- De acordo com o n.º 2 do artigo 873º do Código de Processo Civil, cada concorrente só poderá ser pago pelos bens a que a sua garantia respeite; em decorrência, somente pelo produto desses bens há-de ser graduado o seu crédito.

5- Certo é que o produto da venda do imóvel descrito sob o n.º 744, s.m.o., jamais poderá responder pelo pagamento de créditos reclamados por credores, que não possuem garantia real sobre o mesmo.

6- Para além disso, a penhora é uma garantia real que confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.

7- E deverá ser graduado, para ser pago, segundo a preferência que tiver, pelo produto dos bens que lhe servem de garantia.

8- A prioridade da penhora será aferida pela prioridade dos registos respectivos.

9- A penhora garante, ainda, o capital, juros vencidos e juros vincendos até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens

10- Pelo que a Sentença recorrida deve ser alterada:

a) graduando os créditos do Banco Espírito Santo, Banco Comercial Português e Finibanco apenas quanto ao imóvel descrito sob o n.º 26, e

b) quanto ao imóvel descrito sob o n.º 744 graduar apenas os créditos do Banco Totta & Açores e da Fazenda Pública.

c) graduando os créditos com preferência,

d) sendo os créditos do recorrente, no valor de 29.043,27€ e de 68.893,24€, graduados após o crédito da Fazenda Pública e antes dos créditos do Banco Comercial Português, S.A. e do Finibanco, quanto ao imóvel descrito sob o n.º 26,

e) e quanto ao imóvel descrito sob o n.º 744 após a Fazenda Pública.

f) E admitir os créditos do recorrente no valor de 29.043,27€ e de 68.893,24€, conforme reclamação apresentada nos Autos, acrescido dos juros vincendos até ao mês em que se tiver concluído a venda. Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento aos presentes recursos.

2 – A sentença impugnada admitiu e graduou créditos para serem pagos pelo produto da venda de dois bens imóveis penhorados em execução fiscal.

Do confronto das conclusões da motivação dos presentes recursos jurisdicionais ressalta, desde logo, à evidência que ambos começam por suscitar uma questão comum, a saber: se a graduação dos créditos deve ser feita em relação aos dois imóveis penhorados nos autos ou se apenas em relação a cada um desses bens.

Dispõe o artº 873º, n.º 2 do CPC que “o credor reclamante só pode ser pago na execução pelos bens sobre que tiver garantia e conforme a graduação do seu crédito.

Daqui decorre, como bem salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu duto parecer, que, “estando em causa dois imóveis penhorados, e incidindo sobre eles garantias reais diferentes, a graduação tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados em virtude dos privilégios e garantias que sobre eles incidem”.

A este propósito, escreve Salvador da Costa, in Concurso de Credores, pág. 240, também citado por aquele Ilustre Magistrado, que “é a graduação de créditos susceptível de operar em várias operações em relação às diversas espécies de bens vendidos, isto é, por referência aos bens móveis, e, se sobre algum ou alguns dos bens incidir uma pluralidade de garantias de tipo diferente, por referência a cada bem individualmente considerado no confronto do relevo derivado da lei para cada uma delas”.

Ora, não foi a isto que se procedeu na sentença recorrida, já que graduou os créditos sem identificar os bens imóveis penhorados a que diziam respeito, bem como as garantias que sobre cada um deles incidiam.

Pelo que, nesta parte, os recursos não podem deixar de proceder.

3 – Por outro lado e ao contrário do que se decidiu na sentença recorrida, alega ainda o recorrente Banco Totta e Açores que, sendo a penhora uma garantia real que confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, o seu crédito deverá ser graduado, para ser pago, segundo a preferência que tiver, pelo produto dos bens que lhe servem de garantia, sendo a prioridade da penhora aferida pela prioridade dos registos respectivos.

E tem razão o recorrente.

Com efeito, estabelece o artº 822º, n.º 1 do CC que, “salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito a ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior”.

Daqui resulta que a penhora funciona, assim, como garantia real e o crédito que dela goza adquire o direito de ser graduado com preferência sobre as penhoras que tenham sido posteriormente registadas.

4 – Por último, decidiu-se na sentença recorrida que “se as despesas e os juros fazem parte da quantia exequenda devem obrigatoriamente constar do registo predial; pelo que não constando não podem ser verificadas, nem graduadas.

Desta forma, tais créditos apenas se admitem pelo exacto valor que constam do registo predial, porquanto, em nenhum caso se refere que à quantia exequenda acrescem juros ou quaisquer outras despesas. Mesmo que tais valores estejam a ser peticionados nas acções judiciais respectivas, deveriam constar expressamente do registo predial (e não constam), porque somente este registo é uma garantia de publicidade para terceiros...

Desta forma, os créditos detentores de penhora são admitidos pelo valor constante do registo predial e devem ser pagos conforme o estipulado no preceito da lei civil acabado de transcrever”, ou seja, o n.º 1 do artº 604º do CC.

A isto contrapõe o recorrente que “o artigo 95º, n.º 1, alínea I do Código do Registo Predial prescreve que “o extracto da inscrição deve ainda conter as seguintes menções especiais:...L) Na penhora...: a data destes factos e a quantia exequenda...”.

A quantia exequenda abrange o capital, juros vencidos e juros vincendos e ainda imposto de selo, pois o mesmo foi peticionado e reclamado.

Deste modo, os juros de mora são devidos até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens”.

Mas não tem razão.

É certo que “consideram-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante” – art. 46º, 2, do CPC, pelo que se “a reclamação tem por base um título exequível” – art. 865º, 2, do CPC – os juros peticionados nele estão abrangidos.

Porém, há que considerar que a garantia da penhora se baliza pelo valor inscrito no respectivo registo, pois os terceiros não podem ser surpreendidos com um valor nele não inscrito.

Podemos surpreender uma situação que pode ajudar a fazer perceber o raciocínio exposto.

Reportamo-nos concretamente ao art. 693º, 2, do CC, que estatui que “tratando-se de juros, a hipoteca nunca abrange, não obstante convenção em contrário, mais do que os relativos a três anos”, exigindo o número seguinte o registo de uma nova hipoteca, em relação aos juros em dívida.

Ou seja, podem ser executados juros de mais de três anos, só que os mesmos são excluídos da garantia hipotecária.

Ora isto é assim na hipoteca, onde uma disposição especial fixa o valor dos juros a considerar no máximo de 3 anos.

No caso em apreço não há qualquer previsão legal para os juros.

Assim sendo, deve ser atendido apenas o valor constante do registo. Com isto fica assegurada a protecção de terceiros, que não podem ser surpreendidos com valores que não estão inscritos no respectivo registo” (Acórdão de 26/4/06, in rec. n.º 1110/05).

5 – Nestes termos, acorda-se em:

a) conceder provimento aos presentes recursos da Fazenda Pública e do Banco Totta e Açores, revogando-se, assim, a sentença recorrida nos segmentos em que procedeu à graduação conjunta relativamente aos dois imóveis penhorados nos autos e em que graduou os créditos dos Bancos Espírito Santo, Comercial Português e Finibanco sem atender à prioridade dos registos das penhoras respectivos, uma vez que estas funcionam como garantia real, respectivamente.

b) negar provimento ao recurso do Banco Totta e Açores e manter a decisão recorrida na parte em que decidiu que a garantia da penhora se baliza pelo valor inscrito no respectivo registo, pois os terceiros não podem ser surpreendidos com um valor nele não inscrito.

c) Confirmar no mais a sentença recorrida.

Assim, a graduação dos créditos é feita nos seguintes termos:

A) Quanto ao imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 00026:

1º - Crédito exequendo, reclamado pela Fazenda Pública, relativo a Contribuição Autárquica dos anos de 1998 e 1999, no valor total de 2.262.619\$00 e o crédito também reclamado pela Fazenda Públicas relativo a Contribuição Autárquica do ano de 1998 referente ao prédio inscrito no artigo 852 da freguesia de Idães, no valor de € 246,08;

2º - Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo garantido por hipoteca voluntária registada em 18/12/98, pelo valor de € 154.230,17;

3º - Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IRS respeitante aos anos de 1997, 1998 e 1999, pelo valor de € 20.836,46, 2.065,70 e 32.884,25, respectivamente;

4º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 13/2/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 25.793,02;

5º - Crédito reclamado pelo Banco Comercial Português garantido por penhora registada em 26/9/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 34.565,62;

6º - Crédito reclamado pelo Finibanco garantido por penhora registada em 23/11/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 127.197,83.

B) Quanto ao imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 00744:

1º - Crédito exequendo, reclamado pela Fazenda Pública, relativo a Contribuição Autárquica dos anos de 1998 e 1999, no valor total de 2.262.619\$00 e o crédito também reclamado pela Fazenda Públicas relativo a Contribuição Autárquica do ano de 1998 referente a este imóvel, no valor de € 246,08;

2º - Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IRS respeitante aos anos de 1997, 1998 e 1999, pelo valor de € 20.836,46, 2.065,70 e 32.884,25, respectivamente;

3º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 31/7/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 25.793,02;

Custas pelo recorrente Banco Totta e Açores na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Aclaração de acórdão. Reforma.*

### Sumário:

*I — Não é susceptível de aclaração a decisão judicial a que se não aponta nenhuma ambiguidade ou obscuridade.*

*II — Não serve de fundamento ao pedido de reforma de decisão judicial a «nulidade de todo o processado» na sequência de notificação efectuada pela Administração Fiscal que, alegadamente, levou o notificando a socorrer-se de uma forma processual inadequada para fazer valer em juízo a sua pretensão.*

Processo n.º 130/07-30.

Recorrente: Florindo Pereira Calixto.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **FLORINDO PEREIRA CALIXTO**, residente em Oeiras, notificado do acórdão de 21 de Março de 2007 deste Tribunal que, no recurso jurisdicional do despacho de 6 de Outubro de 2006 da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que indeferira liminarmente a petição de impugnação judicial por si deduzida «no âmbito do processo de execução fiscal» que contra si revertera enquanto responsável subsidiário, declarou nulo todo o processo, por erro insanável na sua forma, vem dizer:

«1º

Em sede do Recurso interposto, deliberaram V. Exas. não ser a Impugnação Judicial o meio processual adequado à pretensão do interessado mas, outrossim, a Oposição. Ora,

2º

Quando da Citação do aqui Recorrente e como se alcança da Nota que lhe foi entregue (Doc. 1), o mesmo foi citado para pagar, apresentar Reclamação Graciosa **ou deduzir impugnação judicial** pelo que,

3º

Não sendo a Impugnação Judicial o meio adequado, constata-se então que a recorrida engana e ludibria ostensiva e expressamente os contribuintes pois,

4º

No caso presente, até foi recusado o recebimento de Oposição pelos Serviços de Finanças, acabando por ter que ser substituído tal articulado pela impugnação, para agora se constatar que já é jurisprudência de há muito fixada, que o meio adequado é a Oposição pelo que,

5º

Se peticiona a Aclaração do Douto Acórdão de V. Exas. e a respectiva substituição por outro que:

- a) Aceite a petição apresentada e a respectiva apreciação como Oposição ou,
- b) Em alternativa, que face ao engano deliberado perpetrado pela Administração Fiscal e constante da Nota de Citação entregue ao Recorrente, declare a Nulidade de todo o processado posterior o Despacho que ordena a Citação, prosseguindo os Autos os seus termos».

1.2. Responde a FAZENDA PÚBLICA defendendo a improcedência do pedido assim feito, dizendo:

«5.

Quanto ao pedido de aclaração, não é caso de qualquer contradição, obscuridade ou ambiguidade do duto Acórdão, que, de resto, o recorrente não vem arguir, mostrando clara compreensão dos termos da decisão, pelo que nada há susceptível de esclarecimento.

6.

Quanto à arguição de nulidade, não ocorre o invocado engano deliberado pois a nota de citação, cumpre o dever legal de informar sobre os meios, ao alcance do contribuinte para reagir contra a execução ou contra a liquidação.

7.

Com efeito, pelo teor da nota, o contribuinte ficou ciente de que podia deduzir oposição à execução ou impugnar a liquidação, com os fundamentos e nos prazos próprios de cada um destes meios processuais.

8.

Veio o recorrente socorrer-se da via da impugnação, mas, como refere o duto acórdão, fê-lo através de uma pretensão que “se refere ao processo executivo que pretende ver extinto, quer por força da prescrição da obrigação exequenda, quer pela ilegalidade do despacho de reversão, quer por não ser responsável pela dívida”.

9.

Tudo pedido e fundamentos para os quais a forma processual adequada é a oposição.

10.

Também, como bem decidiu o duto acórdão, não foi possível a correcção do processo, com o seguimento da forma adequada, pela razão de se encontrar esgotado o prazo legal para a respectiva apresentação.

11.

Só que tal incorrecção na escolha do processo não pode ser imputada aos termos da nota de citação que deu a conhecer ao destinatário que podia, no prazo de trinta dias, deduzir oposição à oposição ou, que, (pela indicação dos artigos 22º, n.º 4 da LGT e 99, 70 e 102 do CPPT), por ser responsável subsidiário, podia reclamar ou impugnar a dívida nos mesmos termos do devedor principal, com fundamento em qualquer ilegalidade da liquidação e no prazo de 90 dias contados a partir da citação.

12.

Perante o teor da nota de citação, cabia ao contribuinte ora requerente usar da faculdade de reagir contra a execução ou contra a liquidação, pelo meio processual adequado e no prazo legal para o efeito.



13.

Aliás, o requerente mostra que considerou como adequado à sua pretensão o meio da oposição, ao referir que este foi recusado pelos Serviços de Finanças, só não dizendo qual o motivo dessa recusa, designadamente, se foi ou não a intempestividade da respectiva apresentação

14.

Donde, manifestamente, não ocorre o invocado engano perpetrado pela Administração Fiscal nem o requerente demonstra, ou sequer invoca recusa injustificada do recebimento da oposição pelos Serviços de Finanças.

Pelo que o presente pedido de esclarecimento ou nulidade não pode proceder».

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o requerimento deve ser indeferido, já porque não é assacada ao acórdão obscuridade ou ambiguidade, já porque «o pedido alternativo não tem fundamento legal».

1.4. O processo tem novos vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Como bem assinalam a Fazenda Pública e o Ministério Público, o pedido de esclarecimento do acórdão de 21 de Março de 2007 não pode ser deferido pela cristalina razão de que nada, nem obscuridade, nem ambiguidade, lhe vem apontado para poder aclarar-se.

Mostra o requerimento acima transcrito que o que o reclamante pretende não é, na realidade, ver esclarecido o acórdão. Antes, pretende a sua alteração, porquanto o erro insanável na forma de processo declarado pelo Tribunal foi provocado pela Administração Fiscal, ao notificá-lo de que podia deduzir oposição, impugnação judicial, ou reclamação graciosa. Haveria, por isto, nulidade «de todo o processado posterior ao despacho que ordena a Citação», o que justificaria decisão diversa da ditada pelo acórdão de 21 de Março p. p...

Mas o artigo 669<sup>o</sup> n.º 2 do Código de Processo Civil só permite a reforma da decisão judicial quando «tenha ocorrido manifesto lapso na decisão do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos» ou quando «constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração».

Ora, não é nada disto o que aponta o recorrente, que defende a existência de uma nulidade invalidante de todo o processo, nulidade essa que, aliás, pela primeira vez invoca, e que não foi nunca apreciada, nem tinha de o ser, fazendo-a assentar em factos que não estão fixados no processo.

Daí que o acórdão não possa ser aclarado nem reformado, como quer o reclamante.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir os pedidos de esclarecimento e reforma do acórdão de 21 de Março de 2007.

Custas a cargo do requerente, fixando-se a taxa de justiça em 4 UC (quatro unidades de conta).

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007

### Assunto:

*Legitimidade processual. art. 26º do CPC. Anulação de venda.*

### Sumário:

- I — O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar, sendo que este interesse se exprime pela utilidade derivada da procedência da acção.*
- II — E deve igualmente ser titular de interesse relevante.*
- III — O executado, que vê o seu prédio vendido num processo de execução fiscal, tem legitimidade processual para requerer a anulação da venda.*

Processo n.º 191/07-30.

Recorrente: António da Costa.

Recorrida: Fazenda Publica.

Relator: Exm<sup>o</sup>. Sr. Cons<sup>o</sup>. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ANTÓNIO DA COSTA**, identificado nos autos, executado em processo de execução fiscal, veio, nos termos do art. 257º do CPPT, pedir ao TAF de Braga a anulação da venda de um bem imóvel.

O Mm. Juiz daquele Tribunal considerou o requerente parte ilegítima, julgando, em consequência, procedente a excepção dilatória da ilegitimidade do executado, absolvendo da instância a Fazenda Pública.

Inconformado, o executado interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A legitimidade é um pressuposto processual relativo às partes no processo, sendo aferida pelo interesse directo em demandar ou em contradizer.

II. No direito fiscal, o conceito de legitimidade é mais vasto que o constante do artigo 26º do Código de Processo Civil, englobando na parte activa, para além dos contribuintes, os substitutos e os responsáveis e quaisquer outras pessoas sobre as quais recaiam obrigações de idêntica natureza.

III. O recorrente como contribuinte é sempre parte legítima, sendo certo que por lhe advir prejuízo da venda realizada tem legitimidade para arguir a sua nulidade.

IV. Além do mais o executado é parte no processo, pelo que daí resulta ser parte legítima para requerer e invocar todas as nulidades que considerar existirem sob pena de violação do disposto no artigo 3º-A do Código de Processo Civil

V. O Supremo Tribunal Administrativo apenas entendeu carecer o executado de legitimidade activa para pedir a anulação da venda, em virtude do bem vendido, embora fosse pertença do Executado à data da penhora, já tinha sido vendido em processo executivo comum antes da venda feita naquele processo de execução.

VI. A decisão proferida violou o disposto no artigo 26º do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no artigo 2º do CPPT.

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. Foi instaurada execução fiscal n. 177520030100388.7, contra António Costa para pagamento de dívidas decorrentes de IRS do ano de 2000;

2. A Administração Tributária efectuou duas penhoras sobre dois prédios urbanos, o art. 556º e o art. 779º, ambos sitos na freguesia de Lagares e propriedade do ora requerente;

3. Por despacho de Chefe de Finanças de Felgueiras 1, de 22.10.2004, foi suspensa a venda do prédio urbano, com o art. 779º e prosseguindo a execução com a venda do art. 559º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n. 0009/120685;

4. No âmbito desse processo veio a ser vendido, em 28 de Outubro de 2004, o prédio, inscrito na matriz predial urbana, sob o n. 556º e descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras, sob o n. 00009/120685, sito na freguesia de Lagares, pelo valor de 391 000.00 € ao Banco Totta & Açores, SA.

5. A presente acção foi instaurada em 12.11.2004.

3. Para recusar a pretensão do executado, a Mm. Juiz *a quo* negou-lhe a legitimidade processual para agir. E, para sustentar juridicamente a sua posição, socorreu-se do art. 26º do CPC.

Vejamos.

Dispõe o citado preceito:

“1. O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar ...

“2. O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção...

“3. Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor”.

Ora, o recorrente é alegadamente o proprietário do prédio vendido. E com a presente acção pretende a anulação da venda.

E sustenta que a venda não é possível.

Pelo que é titular de interesse relevante.

É pois patente, a todas as luzes, que tem interesse em demandar. E a eventual procedência da acção tem uma óbvia e importante utilidade para si: a anulação da venda de um imóvel que era sua propriedade.

O recorrente é assim – e inquestionavelmente – parte legítima para demandar a Fazenda Pública.

E não são necessárias considerações adicionais para fundamentar esta legitimidade, tão clara ela é.

Questão diversa – e que não contende com a legitimidade – é saber se a sua pretensão tem acolhimento legal.

Estando unicamente em causa no recurso a questão da legitimidade processual do recorrente – e este, como vimos, é inequivocamente parte legítima – haverá o tribunal de instância, à luz da ora decidida legitimidade, conhecer da requerida anulação da venda, em função da pretensão formulada pelo executado, aqui recorrente.

De passo, anote-se que o acórdão deste STA, citado na sentença recorrida, não aborda problemática idêntica.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra, que não ponha em causa a legitimidade do executado, aqui recorrente, decidindo a questão de fundo, se outra causa a tanto não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Confirmaria a decisão recorrida, por falta de interesse em agir, já que é indiferente ao executado que a venda do seu bem penhorado ocorra num ou noutro processo executivo).

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Prazo substantivo e prazo processual. artigo 145.º CPC.*

### Sumário:

- I — O prazo para deduzir impugnação judicial é de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do disposto no artigo 279.º CC, conforme se estabelece no artigo 20.º CPPT.*
- II — Não sendo tal prazo um prazo processual ou judicial não lhe é aplicável o artigo 145.º CPC, pois este normativo aplica-se apenas àqueles prazos e não aos prazos de natureza substantiva.*

Processo n.º 238/07-30.

Recorrente: Sika Portugal – Produtos de Construção e Indústria, SA

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Sika Portugal – Produtos de Construção e Indústria, SA, com sede no Porto, veio deduzir impugnação judicial contra a liquidação de IRC, referente ao exercício de 1999, no montante de € 71.664,38.

Por sentença de 24/11/06, a Mma. Juíza do TAF do Porto julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora a impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O Código de Procedimento e Processo Tributário, no seu TÍTULO III – DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO, CAPÍTULO II – PROCESSO DE IMPUGNAÇÃO, SECÇÃO II – DA PETIÇÃO, e sob o art.º 102.º, n.º 1, alínea a), consigna o prazo para apresentação da impugnação judicial em 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias das quais o impugnante haja sido legalmente notificado.

2. De acordo com o disposto no art.º 20.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, o cômputo deste prazo, quando relativo a actos processuais praticados em sede de impugnação judicial, deverá obedecer, concomitantemente:

- a) ao disposto no art.º 279.º do Código Civil;
- b) ao disposto no Código de Processo Civil.

3. A remissão efectuada pelo art.º 20.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário tem por efeito directo e imediato afastar a aplicabilidade do disposto no art.º 72.º do Código de Procedimento Administrativo, determinando que os 90 dias para deduzir impugnação se contam de forma seguida, sem qualquer suspensão aos sábados, domingos ou feriados.

4. Por via disso, o prazo para a apresentação da impugnação judicial nos presentes autos iniciou-se a 23/10/2003, expirando a 20/01/2004.

5. Questão diversa, e que com ela não contende, é a emergente da remissão efectuada pelo art.º 20.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário para as regras vertidas no Código de Processo Civil.

6. Com efeito, importa referir que estas duas remissões não se excluem mutuamente, dado que, atento o alinhamento entre as regras de contagem dos prazos determinadas pelo Código Civil e pelo Código de Processo Civil, ambas são, actualmente, conglutináveis.

7. Por outro lado, a apresentação de impugnação judicial é, por denominação e natureza, um acto judicial, e não um acto substantivo.

8. Contudo, e salvo o devido respeito por melhor opinião, a sua qualificação numa ou noutra categoria afigura-se irrelevante, dado que, qualquer que seja a classificação que se entenda dar-lhe, ela é, antes, para além e independentemente dela, um acto processual.

9. E, nessa conformidade, é-lhe aplicável o disposto no Código de Processo Civil, art.º 145.º, n.º 5, quanto à possibilidade de prática de qualquer acto processual nos 3 dias úteis seguintes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa.

10. Ou seja, da eventual extemporaneidade da presente impugnação no dia 21/01/2004 nunca poderia decorrer a sua inadmissibilidade, mas antes a obrigação de pagamento de uma multa adicional, nos termos legais.

11. Nessa esteira, a Recorrente solicitou nos autos que, na eventualidade de se entender que a presente impugnação judicial apenas foi apresentada no 1.º dia útil seguinte ao termo do prazo, fosse doutamente ordenada a emissão de guias destinadas à multa que, por esse efeito, se mostrasse devida.

12. Assim, e salvo melhor entendimento, a dita decisão proferida viola, pois, o disposto no art.º 20.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário e 145.º, n.º 5 do Código de Processo Civil.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Com interesse para a apreciação da matéria da excepção, mostram-se fixados os seguintes factos:

a) A impugnante foi notificada da liquidação adicional de IRC referente ao ano de 1999, no montante de € 71.664,38, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 22 de Outubro de 2003.

b) A presente impugnação foi apresentada em 21 de Janeiro de 2004.

III – Vem o presente recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou extemporânea a impugnação deduzida pela ora recorrente, em 21/1/2004, contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1999, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 22 de Outubro de 2003.

Alega a recorrente que ao prazo de dedução da impugnação previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT é aplicável subsidiariamente o disposto no número 5 do artigo 145.º do CPC, por remissão do número 1 do artigo 20.º do CPPT.

Não há dúvida que o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do artigo 279.º do CC (artigo 20.º, n.º 1 CPPT), como é jurisprudência pacífica e reiterada deste Tribunal (v., entre outros, os acórdãos de 14/3/2007 e de 6/7/2005, nos recursos 831/06 e 585/05, respectivamente).

De diferente natureza é, porém, o prazo a que se reporta o artigo 145.º CPC.

Com efeito, este normativo aplica-se apenas aos prazos de natureza processual ou judicial e não aos prazos de natureza substantiva.

Como se refere no acórdão deste Tribunal de 14/1/2004, no recurso 1208/03, «o prazo judicial é aquele que se destina à prática de actos processuais em juízo. Prazo judicial é a distância entre dois actos de um processo. Prazos judiciais são os que medeiam entre dois actos judiciais ou praticados em processo judicial (cfr. Prof. Afonso Rodrigues Queiró, Revista de Legislação e Jurisprudência, 116-311).

*Ora, antes de a impugnação judicial dar entrada ainda não há processo judicial. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo.*

*Como o art.º 145.º, n.º 5, do CPC, apenas se aplica aos prazos judiciais ou processuais, e como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, o tribunal recorrido não tinha de notificar a recorrente para pagar multa por ter entregado a petição inicial um dia depois de ter terminado o prazo legal para o efeito.»*

Daí que, não sendo o prazo de dedução da impugnação um prazo de natureza processual, se não lhe aplique o n.º 5 do artigo 145.º do CPC (v., ainda neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 179).

Razão por que a pretensão da recorrente não pode proceder.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Impostos Especiais sobre o Consumo. Imposto sobre os produtos petrolíferos. Gasóleo colorido e marcado para aquecimento. Benefício fiscal. Formalidades essenciais. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Omissão de pronúncia*

### Sumário:

- I — A nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão – artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, verifica-se quando aqueles deveriam logicamente conduzir à solução oposta à ali adoptada.*
- II — A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cf. art. 660º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal – de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.*
- III — Nos termos do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, a venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartão com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto.*
- IV — Aquela titularidade constitui uma formalidade essencial, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.*
- V — O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, permite que os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31 de Dezembro de 2002 continuem a ser consumidos após aquela data, até ao esgotamento das existências em depósito.*
- VI — O n.º 7 da Portaria mantém-se aplicável, pelo menos, àquelas existências em depósito.*
- VII — Pelo que, dada a intenção do legislador de evitar a evasão fiscal, ainda que não fosse possível controlar as vendas daquele gasóleo em stock através de cartões com microcircuito, sempre seria exigível que as vendas ficassem documentadas no movimento contabilístico do posto, requisito que assume, no ponto, as características de formalidade essencial.*

Processo n.º 243/07-30.

Recorrente: FRC- GONÇALVES UNIPessoal, LDA.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

F.R.C. Gonçalves Unipessoal, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e respectivos juros compensatórios, efectuada pela Alfândega de Viana do Castelo, no montante total de € 13.987,10.

Fundamentou-se a decisão em que à administração fiscal cabe “o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação”, competindo à impugnante demonstrar que os factos

apurados em sede de fiscalização não são exactos, provando, nomeadamente, quem são os titulares, o número de litros vendidos e a data em que vendeu gasóleo colorido e marcado para aquecimento. Não tendo a impugnante logrado efectuar tal prova, “o imposto é exigível no momento da sua introdução no consumo”, não se verificando, por outro lado, a violação de qualquer preceito constitucional, maxime o da proporcionalidade.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A dita Sentença ora sindicada é nula, de harmonia com o preceituado no artigo 668.º, n.º 1 c) do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 2.º e) do C.P.P.T., uma vez que os seus fundamentos estão em oposição com a decisão nela expressa.

2. Efectivamente, a Mma Juiz do Tribunal “a quo” decidiu confirmar a liquidação “a posteriori” efectuada pela Alfândega de Viana do Castelo (calculada com base na taxa aplicável, no ano em apreço, ao gasóleo rodoviário) e que constituía o objecto da impugnação, não obstante ter dado como provado que:

- “os restantes 58.318,3 litros de gasóleo colorido e marcado foram vendidos para aquecimento, não foram registados no POS, nem existe qualquer documento de venda”;

- “em Janeiro de 2003, os cartões de microcircuito, para motores fixos, caducaram”;

- “em Janeiro de 2003 a Impugnante apresentou um processo de licenciamento de reservatório à Direcção Regional de Energia, o qual foi aprovado em 04.08.2003”.

3. Importa ressaltar que a liquidação impugnada havia sido determinada com recurso puro e simples ao mecanismo previsto no artigo 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, sendo que o próprio Representante da Fazenda Pública, na contestação por si subscrita, havia condescendido que “...caso fosse provado inequivocamente o seu destino final, subentenda-se, gasóleo colorido e marcado, consumido por caldeiras de aquecimento doméstico, poder-se-ia aceitar a liquidação de ISP resultante da diferença entre o gasóleo colorido e marcado e o de aquecimento”.

4. Salvo o devido respeito, que é muito, os factos dados como provados pela M.ma Juiz do Tribunal “a quo”, mormente o entendimento expresso de que os litros de gasóleo colorido e marcado foram vendidos para aquecimento, deveriam ter conduzido, logicamente, a decisão diversa da que foi consagrada na Sentença, pelo que deve determinar-se a sua nulidade.

5. Para além do fundamento ora exposto, importa considerar que a decisão ora recorrida também é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, d) do mesmo código.

6. Na verdade, a então Impugnante suscitara uma questão que entende ser pertinente e fundamental para a boa decisão da causa, a qual não foi objecto de qualquer pronúncia na Sentença ora sindicada - a do DL n.º 223/2002, de 30 de Outubro, ao consagrar uma nova categoria fiscal (com taxa de imposto diferenciada, quer do gasóleo colorido e marcado, quer do gasóleo rodoviário) ter tacitamente operado a revogação da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril.

#### SEM PRESCINDIR

7. Ainda que doutamente se não entenda determinar a nulidade da Sentença, importará reconhecer que a M.ma Juiz do Tribunal “a quo” incorreu em vício de violação de lei, interpretando erroneamente o preceituado no artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais sobre Consumo e procedendo à sua inadequada aplicação, em conjugação com o disposto no artigo 7.º desse mesmo diploma e no n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril.

8. É nosso modesto entendimento que as exigências contidas nesses preceitos, nomeadamente as limitações relativas as transacções de gasóleo colorido e marcado exclusivamente a consumidores titulares de cartões de microcircuito, decorrem da necessidade de assegurar a concreta e adequada utilização do produto aos fins que determinaram a sua tributação reduzida,

9. Mais garantindo a cobrança da receita fiscal inerente ao seu consumo.

10. Nesta conformidade, e aceitando a M.ma Juiz do Tribunal “a quo” que os litros de gasóleo cuja introdução no consumo determinou a liquidação foram destinados, de facto, a aquecimento, não pode sustentar-se a interpretação e aplicação dos artigos supra citados, nos termos contidos na Sentença,

11. Tanto mais quanto é certo que o artigo 74.º, n.º 6 do CIEC prevê a possibilidade de aplicação de sanções aos prevaricadores e a determinação da taxa de imposto aplicável não poderá ser entendida como tal.

12. No que respeita ao disposto no n.º 3 a) do artigo 7.º do CIEC, igualmente invocado na dita Sentença recorrida como suporte legal da liquidação, a verdade é que a sua aplicação é compatível com o apuramento do imposto com base na taxa reduzida para o gasóleo de aquecimento, pois continuam a verificar-se pressupostos para uma isenção, ainda que de expressão mais limitada.

13. Ao não considerar que a liquidação impugnada desrespeitava o princípio constitucional da proporcionalidade ou da proibição dos excessos, a M.ma Juiz do Tribunal “a quo” incorreu em vício de violação de normas constitucionais, nomeadamente os artigos 18.º, n.º 1, 19.º, 265.º e 266.º da CRP..

14. Aceite a circunstância de ter a ora Recorrente efectuado a venda de gasóleo colorido e marcado a não titulares de cartões de microcircuito, mas para fins de aquecimento, e atentas as finalidades

visadas nos artigos 74.º do CIEC e n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, a liquidação do imposto à taxa aplicável ao gasóleo rodoviário, é manifestamente desadequada, desnecessária e desproporcional.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dado que “procede a arguição da nulidade feita na 6.ª conclusão; na verdade, a questão ali identificada mostra-se colocada no n.º 44 da petição inicial e, não obstante, não é tratada na sentença recorrida”.

“Se, porém, se entender que não procede a 6.ª conclusão das alegações, [e uma vez que também não procede a arguição da nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão], então é de confirmar o julgado, por nele se ter feito boa aplicação do artigo 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril”, que “vigorava plenamente” e “não fere nenhum princípio constitucional”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. Na sequência de uma acção de fiscalização, foi efectuada à impugnante uma liquidação a posteriori a que correspondeu o registo n.º2003/900039, de 29.07.2003, sendo apurado 13.987,10 € de imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP);

2. O prazo limite para pagamento voluntário terminou em 19.08.2003;

3. A impugnante explora um posto de abastecimento, com dois reservatórios, que é proprietária, em Monção;

4. Para o registo da venda do gasóleo colorido e marcado, a impugnante dispõe de um POS (Point of Sale sistemas geridos pela SIBS) com o n.º P0192793;

5. A acção de fiscalização abrangeu o período de 01.01.2003 a 28.03.2003;

6. Da acção de fiscalização apurou-se que a impugnante vendeu 159.931,60 litros de gasóleo colorido e marcado, sendo somente 101.613,30 litros vendidos a titulares de cartão microcircuito, registado no POS;

7. Os restantes 58.318,3 litros de gasóleo colorido e marcado foram vendidos para aquecimento, não foram registados no POS, nem existe qualquer documento de venda.

8. Em Janeiro de 2003, os cartões microcircuito para motores fixos caducaram;

9. Em Janeiro de 2003, a impugnante apresentou um processo de licenciamento de reservatório à Direcção Regional de Energia, o qual foi aprovado em 4.08.2003;

10. A impugnante deduziu em 17.11.2003, reclamação graciosa solicitando a anulação da liquidação e a sua substituição por outra consentânea com a verdade fiscal;

11. Por despacho da Sr.ª Directora da Alfândega de Viana do Castelo, de 10.12.2003, notificada à reclamante em 16.12.2003 foi indeferida a reclamação;

12. A presente impugnação foi intentada em 31.12.2003.

Não se provou os factos constantes do artigo 13.º, 18.º, 19.º, 28.º, 30.º, 31.º, 33.º, 36.º, 37.º da Petição Inicial.

Vejamos, pois:

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

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

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

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

Ora, na sentença, não se vislumbra tal contradição nem, desde logo, o fundamento de direito que está em oposição com a decisão.

Alega a recorrente que “os factos dados como provados, (...) mormente o entendimento expresso de que os litros de gasóleo colorido e marcado foram vendidos para aquecimento, deveriam ter conduzido, logicamente, a decisão diversa da que foi consagrada na sentença” – cfr. conclusão 3 das alegações de recurso.

Mas como é expressamente reconhecido, o “fundamento” invocado são “factos dados como provados”, que não os fundamentos de direito da decisão que levaram à improcedência da impugnação judicial.

Pelo que, à míngua deste pressuposto, não é sequer possível aferir se se verifica, ou não, qualquer contradição entre os fundamentos que não foram carreados para o processo e a decisão.

Quando muito, por errada aplicação do direito àqueles factos – dito “erro na subsunção dos factos à norma jurídica” -, poderá existir um erro de julgamento – que adiante se apreciará – mas não a invocada nulidade.

De qualquer modo, mesmo no próprio plano factual, a sentença não se limita ao “entendimento expresso de que os litros de gasóleo colorido e marcado foram vendidos para aquecimento” como refere a recorrente, antes deixou igualmente consignado que “não foram registados no POS, nem existe qualquer documento de venda”, elemento este esquecido pela recorrente e que é da maior importância, como adiante se verá, em sede do alegado “erro de julgamento”.

QUANTO À ALEGADA 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 sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil anotado, Volume V, p. 143.

Sustenta a recorrente que o Tribunal a quo não se pronunciou sobre a questão de “o Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, ao consagrar uma nova categoria fiscal (com taxa de imposto diferenciada, quer do gasóleo colorido e marcado, quer do gasóleo rodoviário), ter tacitamente operado a revogação da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril”.

Mas, em rigor, o que havia alegado na petição inicial – cfr. artigo 44.º - foi que “a entrada em vigor do Decreto-Lei (...) tornou a referida Portaria inaplicável, por respeitar a regras de comercialização que não contemplavam” a existência do gasóleo de aquecimento.

A sentença analisou o regime legal – “o art. 74.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), aprovado pelo Dec-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Dec-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro” (fls. 5 da sentença) -, referindo que “pretende a impugnante justificar a sua conduta com a alteração do regime de combustíveis anterior, pelo Dec-Lei 223/2002”, sendo que este diploma “introduziu alterações aos tipos de gasóleo, introduzindo no mercado o gasóleo de aquecimento” (fls. 6) e concluindo que “da conjugação dos artigos 74.º e 7.º do CIEC e artigo 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, o imposto é exigível no momento da sua introdução no consumo, pelo que a liquidação em causa [se encontra] correctamente efectuada” (fls. 7).

Ou seja, apesar de não o dizer expressamente, a sentença decidiu que a Portaria era aplicável, pelo que não se verificou a invocada revogação tácita, uma vez que entendeu os dois diplomas aplicáveis à situação dos autos, efectuando, assim, o chamado julgamento implícito da questão.

QUANTO AO MAIS:

Dispõe o n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril:

“Os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado só poderão vender o produto aos titulares de cartões com microcircuito, emitidos sob a responsabilidade do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo responsáveis pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto.”

Ou seja, a venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartões com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto, sob pena de os proprietários ou os responsáveis legais pela sua exploração serem responsabilizados pelo pagamento da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

Aquela Portaria requer, para dar por verificado o benefício fiscal, que o comprador seja titular de um cartão microcircuito e esta condição não pode ser dispensada nem, tão pouco, substituída por outra.

O que bem se compreende, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

Aquela titularidade constitui, então, uma formalidade substancial que se caracteriza por ser “absolutamente insubstituível por qualquer outro género de prova”, sendo que “a sua falta é de todo irremediável”: se o comprador não for titular do dito cartão, caduca o benefício de que goza o gasóleo colorido e marcado e é aplicável o regime-regra da tributação do gasóleo.

Não se confundindo, pois, com as formalidades probatórias que são “as impostas, e não de modo absoluto, apenas para a prova do negócio”, sendo que “a falta destas pode ser suprida por outros meios de prova mais difíceis de conseguir”.

Cfr. MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, vol. II, 2.ª reimpressão, p. 145.



E, embora num plano secundário face à exigência da titularidade do cartão microcircuito, o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à obrigação (geral) das transacções ficarem documentadas na contabilidade do posto.

O Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, veio criar uma categoria fiscal autónoma para um produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico, o que, de acordo com o seu preâmbulo, foi motivado, entre outras, por razões “de ordem prática, económica e de prevenção da fraude”, sendo que as especificações inerentes ao novo produto impedem a sua utilização como carburante, o que não acontecia com o gasóleo colorido e marcado.

Este produto veio, portanto, substituir o gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento.

Contudo, apesar desta substituição, nos termos do artigo 3.º daquele Decreto-Lei, “os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31 de Dezembro de 2002 poderão continuar a ser consumidos após aquela data, até ao esgotamento das existências em depósito”.

Pelo que, pelo menos quanto a este gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento, previamente adquirido e em stock, continua aplicável o dito artigo 7.º da Portaria.<sup>(1)</sup>

E, assim, aquelas existências em depósito poderiam ser consumidas até esgotarem, desde que fossem vendidas nos termos das formalidades exigidas pela Portaria n.º 234/97, ainda em vigor.

Desde logo, os compradores deveriam ser titulares de cartões com microcircuito que permitiam controlar as quantidades vendidas, sob pena de “os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos (...) [serem responsabilizados] pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado” – artigo 7.º, *in fine*.

No entanto, vem provado que “em Janeiro de 2003, os cartões microcircuito para motores fixos caducaram” – *cfr.* ponto 8 do probatório.

Sendo despicando concretizar se tal “caducidade” se verificou por os cartões terem sido tecnologicamente inutilizados ou fisicamente retirados aos seus titulares.

No ponto, releva, antes, o facto de o legislador ter blindado as transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento, apenas as permitindo entre os postos autorizados e os titulares dos cartões, o que, atendendo à finalidade – evitar a fraude fiscal – e à consequência – pagamento da diferença entre a taxa de imposto normal e a reduzida -, configura uma formalidade *ad substantiam*, nos preditos termos.

Exigência que, como se disse, se manteve para o gasóleo colorido e marcado para aquecimento que se encontrava em stock à data da criação do novo “produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico”, já que a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, não eliminou a necessidade de combater a fraude fiscal nas transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.

Aliás, bem pelo contrário, uma vez que as propriedades físicas e as finalidades a que se destinavam as existências em depósito do dito gasóleo se mantiveram inalteradas, antes e depois daquela entrada em vigor, aptas para servirem de aquecimento ou carburante.

Neste sentido, tendo os cartões “caducado” em Janeiro de 2003 mas mantendo-se em vigor, pelo menos quanto às ditas existências em depósito, o artigo 7.º da Portaria, o requisito constante na parte final deste inciso normativo – que as vendas fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto - assume as características de formalidade substancial.

É que só assim fica assegurado o combate à fraude fiscal que justificou a implementação dos cartões com microcircuito, caducados quanto ao produto em stock, no sistema de funcionamento da rede de venda ao público do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.

Sendo que, no caso dos autos, não existe qualquer documento comprovativo da venda de 58.318,3 litros de gasóleo colorido e marcado para aquecimento – *cfr.* ponto 7 do probatório.

Ou seja, vem provado que a recorrente não observou a formalidade substancial exigida pela Portaria.

E uma vez que a taxa reduzida de imposto estava dependente do cumprimento da formalidade, não tendo esta sido cumprida, não se verificam todos os pressupostos do benefício fiscal, devendo o sujeito passivo pagar o imposto à taxa normal.

O que, à luz da Constituição, se mostra adequado, necessário e proporcional, pois que apenas é exigido o cumprimento da tributação-regra do gasóleo rodoviário. Aliás, em cumprimento do princípio da igualdade.

Improcedem, deste modo, todas as questões suscitadas pela recorrente.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

(<sup>1</sup>) Quanto ao produto específico para aquecimento cuja categoria fiscal foi criada pelo Decreto-Lei n.º 223/2002, que, todavia, não está em causa nos autos, cfr. a Circular n.º 22/2003, Série II, da DDCP da DGAIEC, in [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/42A7E333-0492-4271-957A-279C6CD9B405/0/Circular%20n\\_22\\_2003\\_II\\_Integrada.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/42A7E333-0492-4271-957A-279C6CD9B405/0/Circular%20n_22_2003_II_Integrada.pdf), em especial o seu ponto 6 que parece apontar, também quanto a este, para a não revogação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional.*

### Sumário:

- I — O recurso de revista contemplado no art.º 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos de admissão, não pode entender-se como de índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape do sistema.*
- II — A importância fundamental da questão há-de resultar quer da sua relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista; e esta, em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.*
- III — Por outro lado, «a melhor aplicação do direito» há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.*
- IV — Não concretiza tais características a apreciação de questão essencialmente factual e meramente conjuntural: a da nulidade secundária por falta de notificação de contra-alegação de recurso, alegadamente contendo factos novos.*

Processo n.º 285/07-30.

Recorrente: Alexandre Manuel Campos Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Alexandre Manuel Campos Costa vem, nos termos do artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpor recurso de revista, do acórdão do Tribunal Central Administrativo — Sul, que negou provimento ao que interpusera da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente reclamação deduzida contra decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Rio Maior.

Formulou as seguintes conclusões:

*1. Vem o presente recurso interposto do duto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao recurso interposto da sentença proferido pelo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância, apesar de a lei processual prever que em regra apenas existem dois graus de jurisdição,*

*2. Excepcionalmente, o artigo 150º do CPTA admite um 3º grau de jurisdição, sendo que para que tal aconteça temos que nos deparar com uma questão cuja apreciação tenha relevância jurídica,*

*3. O que acontece no duto acórdão recorrido uma vez que nos deparamos com uma nulidade processual consequência da violação do Princípio do Contraditório, e por isso violação de lei processual, pelo que deve por isso ser admitido o presente recurso;*

*4. Considerou o Tribunal Tributário de 1ª instância que não assistia razão ao ora Recorrente ao pedir isenção de garantia uma vez que a sua prestação não acarretava qualquer prejuízo económico, razão pela qual este último apresentou recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou o teor da sentença do Tribunal a quo,*

*5. Refere o Exmo. Senhor Doutor Juiz Desembargador do Tribunal Central, como fundamento para a sua decisão, as contra alegações apresentadas pela ERFPA que não foram notificadas ao ora Recorrente, apesar da mesma invocar factos novos e que foram decisivos no sentido da decisão (fls. 9 do Acórdão do TCA Sul, 3º parágrafo)*

*6. Essa notificação nunca foi feita quer pelo Tribunal a quo, quer pela Ilustre Mandatária da Recorrida,*

7. Efectivamente, descobre agora que nessa resposta foram referidos factos sobre os quais o ora Recorrente teria que responder face ao Princípio do Contraditório,

8. Por serem factos novos, necessária e absolutamente, a resposta do ora Recorrente aos mesmos era fundamental, talvez impedindo o sentido do Acórdão recorrido,

9. As partes no processo tributário, como em qualquer outro, são iguais, e a ambas deve ser facultado direito de defesa quanto a factos novos que sejam alegados, não tendo tal acontecido nos presentes autos, violou-se assim o princípio do contraditório como ainda o disposto no artigo 6º do C.P.T.A., no artigo 3º e 3º-A do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1º do CPTA,

10. Assim, o ora Recorrente deverá ser notificado dessa resposta para poder assim exercer o Princípio do Contraditório,

11. A verdade é que o disposto nos artigos 229º-A e 260º-A, ambos do C. Processo Civil obriga à notificação entre mandatários, de qualquer peça processual que seja elaborada e apresentada no Tribunal por qualquer uma das partes, o que não exime o Tribunal de efectuar essa notificação se a mesma não for efectuada,

12. Não acontecendo esse controlo, e não sendo a parte contrária notificada da peça processual apresentada, estamos perante uma nulidade processual, nos termos do disposto no artigo 201º n.º 1 do C. Processo Civil, por omissão de formalidade prescrita na lei,

13. Uma vez que estamos perante uma nulidade processual, de acordo com o disposto no artigo 201º n.º 2 do C. Processo Civil, dever-se-á anular todo o processado subsequente às contra alegações apresentadas e conseqüentemente proceder-se à notificação do ora Recorrente, dando cumprimento ao legalmente disposto e ao Princípio do Contraditório.

14. Para além dessa nulidade, existe ainda oposição de acórdãos, uma vez que o douto acórdão, ora recorrido, considera que não existe qualquer prejuízo irremediável para o ora Recorrente se este prestar garantia, apesar de existir em sentido contrário posição defendida na jurisprudência nomeadamente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de Outubro de 2003

15. “Estando em causa a eventual venda de um imóvel que constitui a casa de habitação do reclamante e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável”

16. Efectivamente, o ora Recorrente encontra-se no âmbito do processo principal de oposição à execução fiscal a discutir a legalidade da reversão efectuada e a razão de ser da insuficiência de património da executada principal,

17. Não podendo ser o ora Recorrente culpabilizado ou responsabilizado pela insuficiência de património da devedora principal decorridos que estão quase sete anos após as dívidas exequendas, mais ainda quando a dissipação do património é evidente que só decorreu após a saída do ora Recorrente da gerência,

18. Prestar garantia com a casa de habitação, local onde reside com a sua mulher e os seus filhos, onde dorme, convive onde tem o centro da sua vida familiar; é dar como incerto o futuro da família do ora Recorrente,

19. Quanto ao facto de o douto acórdão recorrido referir que não se fez prova de que o ora Recorrente tenha ficado sem emprego, o que é que se considera quando o local onde o mesmo trabalhava fechou?

20. A verdade é que no caso do Acórdão supra referido também existem dúvidas quanto à legalidade da execução fiscal, tal como existem dúvidas no processo principal de oposição fiscal que a reversão tenha sido feita segundo o disposto na lei fiscal e constitucional,

21. Existindo dúvidas quanto à legalidade da quantia reclamada pela Administração Fiscal e ainda sendo possível surgir uma situação de prejuízo irreparável se prestada a garantia solicitada, a isenção da mesma deverá ser concedida, ao abrigo do disposto no artigo 170º do CPPT.

22. De acordo com os motivos supra expostos, violou assim o douto acórdão recorrido o disposto nos artigos 6º do C.P.T.A., no artigo 3º, 3º-A, artigos 229º-A e 260º-A, todos do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1º do CPTA,

23. Assim, por força e ao abrigo do disposto no artigo 201º n.º 1 e 2 do C. Processo Civil deverá o acórdão recorrido anulado, ordenando-se que se repita todo o processado, notificando o ora Recorrente das contra alegações apresentadas pela Administração Fiscal ou se assim não se entender revogar o acórdão recorrido e julgando-se procedente o recurso apresentado pelo ora Recorrente, isentando-se o mesmo de prestar garantia, fazendo-se assim a mais costumada e sã JUSTIÇA!

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

Vejam, pois:

Nos termos do n.º 1 do artigo 150º do CPTA, “das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para

uma melhor aplicação do direito”, competindo a decisão sobre o preenchimento de tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no seu n.º 5.

O STA tem acentuado repetidamente, *nemine discrepante* - cfr., por todos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 24 de Maio de 2005, recurso n.º 579/05 - que o recurso de revista daquele artigo 150º, “quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva”.

Na mesma orientação, refere MÁRIO AROSO, que “não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema”.

Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª edição, p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss.

O artigo 150º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.

E, como se assinala no citado aresto, a relevância jurídica “não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista”; e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

Por outro lado, “a melhor aplicação do direito” há-de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.

Se bem interpretamos a posição do recorrente, a questão colocada é a da notificação da contra-alegação da Fazenda Pública, que incluiria factos novos pelo que esta lhe devia ter sido notificada, omissão que consubstanciaria nulidade secundária, nos termos do artigo 201º do Código de Processo Civil.

Mas tal questão não reveste, todavia, importância fundamental para o presente efeito, nos assinados termos, por despida de qualquer relevância jurídica objectiva.

Por outro lado, saber se estão efectivamente em causa factos novos é meramente conjuntural, não ultrapassando os limites da situação singular, esgotando-se no caso concreto, sendo consequentemente insusceptível de se repetir, nos seus traços teóricos, num número indeterminado de casos futuros, isto é, não se verifica a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista “como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática” – cfr. acórdão citado.

Finalmente, pelo seu carácter essencialmente fáctico, a deixar para um plano secundário, a aplicação do direito.

Alega ainda a recorrente a existência de prejuízo irreparável por estar em causa a venda de um bem imóvel que é a casa de habitação de um agregado familiar, trazendo à colação o acórdão do STA de 15 de Outubro de 2003.

Na verdade, tal aresto decidiu que, estando em causa a eventual venda de um imóvel que constitui a casa de habitação do reclamante e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, onde está instalado um estabelecimento de restauração e bebidas, hipotecado a uma instituição bancária, deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável”.

Todavia, tal circunstancialismo factual não tem qualquer respaldo no probatório.

No caso dos autos e face à alegação da ora recorrente, entendeu-se não existir prejuízo irreparável “já que o executado mantém a titularidade da propriedade do imóvel” não sendo correcta a sua alegação de que “a penhora do seu imóvel o priva do direito de propriedade”.

Não se vislumbra, pois, a existência de qualquer questão de importância fundamental por virtude da sua relevância jurídica ou social ou, sequer, que esteja em causa uma melhor aplicação do direito.

Termos em que se acorda, por não verificação dos requisitos expressos no n.º 1 do artigo 150º do CPTA, não admitir o recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso hierárquico. Impugnação judicial. Meio processual próprio.*

**Sumário:**

- I — Da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver impugnação judicial, no prazo de 15 dias.*
- II — Todavia, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver também recurso hierárquico (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.*
- III — E da decisão (quer expressa, quer silente) do recurso hierárquico é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias.*
- IV — O meio processual próprio para a discussão da legalidade do acto de liquidação tributária é a impugnação judicial, e não o recurso contencioso.*

Processo n.º 340/07-30.

Recorrente: Mota-Engil, Engenharia & Construção, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 “Mota-Engil, Engenharia e Construção, SA” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 30-12-2006, em que, nos seus próprios termos, «face à intempestividade da impugnação, decide-se, não dar prosseguimento ao processo» – cf. fls. 119 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 165 a 167.

*A) Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;*

*B) Do indeferimento expreso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;*

*C) Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;*

*D) Sobre a mesma recaiu a decisão recorrida que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e consequente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;*

*E) A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;*

*F) Comece-se por dizer que na sentença recorrida não é posto em causa que, pese embora o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contido ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação.*

*G) Reportando-nos ao caso em apreço, não é posto em causa que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) os actos tributários de liquidação.*

*H) E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;*

*I) É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expreso ou tácito, no caso tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que constitui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;*

*J) Já que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 582), entendimento aliás pacífico do STA;*

*K) Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial;*

*L) Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados - por a mesma ser intempestiva - já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);*

*M) Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;*

*N) De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;*

O) Isto apesar de o prazo de 90 dias - a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte - para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

P) Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do indeferimento do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

Q) Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação. [...] Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa - da impugnação judicial, o acto de liquidação”;

R) Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 101º do CPPT;

S) Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

T) Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Termos em que, e nos melhores de Direito, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida com fundamento na tempestividade da impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal é de parecer de que o recurso merece provimento e a decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que julgue tempestiva a dedução da impugnação judicial e ordene a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para conhecimento das questões prejudicadas pela decisão sobre a caducidade do direito de impugnação, dizendo ainda o seguinte – cf. fls. 175.

1. A impugnação judicial e não o recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial por força de remissão legal art. 191º CPTA) é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (art. 97º n.º 1 als. d) e p) CPPT; art. 101º alínea j) LGT)

2. No caso de indeferimento tácito do recurso hierárquico a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido, ou seja, após o decurso do prazo de 60 dias para proferimento de decisão (art.57º n.ºs 1 e 5 LGT; arts.66º n.º 5 e 102º n.º1 alínea d) CPPT) cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 pp.361/363

3. No caso sub judicio, à luz do enquadramento jurídico traçado, é tempestiva a impugnação judicial, considerando:

a) a interposição de recurso hierárquico em 3.02.2006 (probatório n.º 4)

b) a presunção de indeferimento tácito no termo do prazo de 60 dias

c) apresentação da impugnação judicial em 26.04.2006.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, e da sentença recorrida, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se no presente caso (de decisão administrativa sobre liquidações tributárias) cabe, ou não, impugnação judicial do acto de indeferimento do recurso hierárquico.

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

1. Das liquidações supra referidas foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 29.11.2005, conforme teor de fls.218 a 223 e 231 do Processo Administrativo apenso aos autos.

2. A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 6.01.2006 - cfr. resulta de fls. 232 a 234 do Processo Administrativo apenso aos autos.

3. A referida notificação advertia-a de que podia:

a. no prazo de 30 dias, interpor recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças.

b. ou, no prazo de 15 dias, podia deduzir impugnação judicial nos termos do art.102.º, n.º 2 do CPPT - fls. 282.

4. A ora impugnante interpôs em 03.02.2006 recurso hierárquico, que foi tacitamente indeferido.

5. Em 26.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

2.2 No Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado, Almedina, 2000, Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, em notas ao artigo 66.º, a respeito do recurso hierárquico, dizem nomeadamente o seguinte.

(...) o recurso hierárquico ainda é admitido do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa (art.º 76.º, n.º 1). Indeferimento da reclamação graciosa que abre a via da impugnação judicial para o tribunal tributário de 1.ª instância (artigos 102.º, n.º 2 e 106.º). A decisão do recurso hierárquico sobre o indeferimento da reclamação graciosa abre a via de recurso contencioso também, em regra, para o tribunal tributário de 1.ª instância (arts. 62.º, n.º 1, alínea d), e 62.º-A, n.º 1, alínea b), do ETAF). Afigura-se-nos, «de iure constituendo», que deveria consagrar-se apenas uma única via de impugnação administrativa dos actos tributários. A reclamação graciosa, sem possibilidade de recurso hierárquico da respectiva decisão, nos casos em que ela é condição de impugnação judicial do acto tributário (arts. 131.º, n.º 1, 132.º, n.º 3, 133.º, n.º 2 e 134.º, n.º 7). (...) As razões do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Silva Lopes), pág. 252, recomendando a eliminação da dupla via de acesso aos tribunais - impugnação judicial ou recurso hierárquico seguido de recurso contencioso -, embora hajam sido alteradas as competências do STA e dos tribunais tributários de 1.ª instância pela criação do Tribunal Central Administrativo, mantém plena actualidade.

Diogo Leite de Campos, e outros, na Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Setembro 2003, 3.ª edição, em anotação ao artigo 80.º, dizem como segue.

(...) a decisão do procedimento tributário admite recurso hierárquico, quando não for praticado pelo mais elevado superior hierárquico do autor daquela. Na falta de disposição em contrário, os recursos hierárquicos são facultativos e têm efeito meramente devolutivo (art.º 80.º da L.G.T. e 67.º, n.º 1, do C.P.P.T.). Por isso, na falta de disposição especial, as decisões dos procedimentos tributários são actos horizontalmente definitivos, directamente impugnáveis por via contenciosa. A decisão proferida em apreciação do recurso hierárquico, sendo posterior ao acto horizontalmente definitivo, carecerá de definitividade, pelo que não será, em regra, contenciosamente impugnável. Uma excepção a esta regra consagra-se no art.º 76.º, n.º 2, do C.P.P.T., para os recursos hierárquicos de decisões de reclamações graciosas, em que, não obstante o carácter facultativo do recurso hierárquico, se admite a possibilidade de impugnação judicial da decisão do recurso, se não tiver sido já deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto. No artigo 66.º do C.P.P.T., reafirma-se a regra da admissibilidade de recurso hierárquico das decisões dos procedimentos tributários, prevendo-se, no entanto, que tal regra deve subordinar-se ao princípio do duplo grau de decisão. Este princípio está enunciado no art.º 47.º, n.º 1, do C.P.P.T., onde se estabelece que a mesma pretensão não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária. Não há também possibilidade de interposição de recurso hierárquico directo dos actos de liquidação. Com efeito, o regime de impugnação graciosa destes actos consiste, num primeiro plano, numa reclamação graciosa (art.º 68.º do C.P.P.T.), só da decisão desta cabendo recurso hierárquico (art.º 76.º, n.º 1, do mesmo diploma). De harmonia com o preceituado no art.º 174.º do C.P.A., o órgão competente para conhecer do recurso pode, sem sujeição ao pedido do recorrente confirmar ou revogar o acto recorrido e, se a competência do autor do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo, podendo também anular, no todo ou em parte, o procedimento administrativo e determinar a realização de nova instrução ou de diligências complementares. No caso de se tratar de reclamação graciosa, comportando esta e o subsequente recurso hierárquico a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o meio processual adequado para impugnar contenciosamente a decisão proferida em recurso é a impugnação judicial [art.º 97.º, n.º 1, alínea d), deste Código]. Esta impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação [art.º 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.]. No caso de indeferimento tácito, pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido [art.º 102.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.].

O prazo de 90 dias conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado no art. 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT: «notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código». A tal não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico - arts. 80.º da LGT e 67.º do dito Código. Tal só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não no tributário. Na verdade, neste, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa. Nos expressos

termos do art. 76.º do CPPT «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto», cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa. O que significa que, ao arrepio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo. O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte. Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos. Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato.

Cf. o que vai dito no parágrafo anterior, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 22-6-2005, proferido no recurso n.º 515/05.

Sob a epígrafe “Recurso hierárquico”, reza o artigo 80.º da Lei Geral Tributária que «*A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo*».

De modo idêntico, dispõe o n.º 1 do artigo 66.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário que, «*Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico*».

De maneira semelhante, o artigo 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece, no seu n.º 1, que «*Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1*».

Sob o título de “Impugnação judicial. Prazo de apresentação”, o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, reza que «*A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma*» [alínea e)]. E o n.º 2 do mesmo artigo 102.º diz que «*Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação*».

Quer dizer: de tudo o que vai dito, e, em especial das disposições legais acabadas de citar, o que se retira é que, muito embora, *de lege ferenda*, outra solução pudesse ser mais recomendável – como disso nos dão nota Alfredo de Sousa, e Silva Paixão – o que é certo é que, *de lege lata*, da decisão de indeferimento (quer expresso, quer tácito) da reclamação graciosa é admissível recurso hierárquico; e que, por outro lado, conquanto se possa apresentar impugnação judicial imediatamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias, da decisão (expressa, ou silente) do recurso hierárquico.

Cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 11-4-2007, proferido no recurso n.º 99/07.

2.3 No caso *sub judicio*, em que estão em causa liquidações de IVA dos meses de Agosto e Dezembro do ano de 2001, escreve-se na sentença recorrida nomeadamente que «Na verdade, o recurso hierárquico é meramente facultativo, e do seu indeferimento, não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do art. 76.º, n.º 2, com fundamentos diversos dos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação».

E que «O indeferimento da reclamação graciosa abria a via da impugnação judicial para o TT... - arts. 102º 2 e 106º do CPPT - pelo que, ... em caso de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação».

A impugnante, ora recorrente, por sua vez, defende, no fundamental, que «(...) estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 101º do CPPT».

Em nosso modo de ver, a razão está da banda da impugnante, ora recorrente.

Com efeito, e como acima se deixou dito, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto – cabendo recurso hierárquico do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa.

E do indeferimento do recurso hierárquico, como se viu, cabe impugnação judicial, a apresentar no prazo de 90 dias contados a partir da notificação respectiva; ou, sendo caso de indeferimento tácito, a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do dia em que o recurso se considera tacitamente indeferido.

Como assim, e em resposta ao *thema decidendum*, diremos que no presente caso (de decisão administrativa sobre liquidações tributárias) cabe impugnação judicial do acto de indeferimento do recurso hierárquico.

Pelo que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.



E, então, havemos de concluir que da decisão de indeferimento de *reclamação graciosa* pode haver *impugnação judicial*, no prazo de 15 dias.

Todavia, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver também *recurso hierárquico* (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.

E da decisão (quer expressa, quer silente) do *recurso hierárquico* é admissível, ainda, *impugnação judicial*, no prazo de 90 dias.

O *meio processual próprio* para a discussão da *legalidade do acto de liquidação* tributária é a *impugnação judicial*, e não o *recurso contencioso*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a ser substituída por decisão que não deixe de «dar prosseguimento ao processo» pelo motivo agora afastado.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 30 de Maio de 2007.

### Assunto:

*Recurso de Revista Excepcional. Pressupostos.*

### Sumário:

*Não preenche os pressupostos exigíveis para a admissibilidade do recurso de revista excepcional a que se refere o artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aquele em é questionada a matéria de facto fixada pelas instâncias e arguida uma nulidade processual que não assume relevo jurídico ou social nem se mostra carecida de reapreciação tendo em vista a melhor aplicação do direito.*

Processo n.º: 357/07-30.

Recorrente: Alexandre Manuel Campos Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **ALEXANDRE MANUEL CAMPOS COSTA**, residente na Asseiceira, Rio Maior, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) de 20 de Dezembro de 2006 que negou provimento ao recurso da sentença da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgando improcedente a reclamação do despacho da autoridade fiscal que indeferira o seu pedido de isenção de prestação de garantia no âmbito de uma execução fiscal.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Vem o presente recurso interposto do duto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento o recurso interposto da sentença proferido pelo Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> instância, apesar de a lei processual prever que em regra apenas existem dois graus de jurisdição,

2.

Excepcionalmente, o artigo 150º do CPTA admite um 3º grau de jurisdição, sendo que para que tal aconteça temos que nos deparar com uma questão cuja apreciação tenha relevância jurídica,

3.

O que acontece no duto acórdão recorrido uma vez que nos deparamos com uma nulidade processual consequência da violação do Princípio do Contraditório, e por isso violação de lei processual, pelo que deve por isso ser admitido o presente recurso;

4.

Considerou o Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> instância que não assistia razão ao ora Recorrente ao pedir isenção de garantia uma vez que a sua prestação não acarretava qualquer prejuízo económico, razão

pela qual este ultimo apresentou recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou o teor da sentença do Tribunal *a quo*,

5.

Refere o Exmo. Senhor Doutor juiz Desembargador do Tribunal Central, como fundamento para a sua decisão, as contra alegações apresentadas pela ERFPP que não foram notificadas ao ora Recorrente, apesar da mesma invocar factos novos e que foram decisivos no sentido da decisão (fls. 9 do Acórdão do TCA Sul, 3º paragrafo)

6.

Essa notificação nunca foi feita quer pelo Tribunal *a quo* quer pela Ilustre Mandatária da Recorrida,

7.

Efectivamente, descobre agora que nessa resposta foram referidos factos sobre os quais o ora Recorrente teria que responder face ao Principio do Contraditório,

8.

Por serem factos novos, necessária e absolutamente, a resposta do ora Recorrente aos mesmos era fundamental, talvez impedindo o sentido do Acórdão recorrido,

9.

As partes no processo tributário, como em qualquer outro, são iguais, e a ambas deve ser facultado direito de defesa quanto a factos novos que sejam alegados, não tendo tal acontecido nos presentes autos., violou-se assim o principio do contraditório como ainda o disposto no artigo 8º do C.P.T.A., no artigo 3º e 3º-A do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1º do CPTA,

10.

Assim, o ora Recorrente deverá ser notificado dessa resposta para poder assim exercer o Principio do Contraditório,

11.

A verdade é que o disposto nos artigos 229º-A e 260º-A, ambos do C. Processo Civil obriga à notificação entre mandatários, de qualquer peça processual que seja elaborada e apresentada no Tribunal por qualquer uma das partes, o que não exime o Tribunal de efectuar essa notificação se a mesma não for efectuada,

12.

Não acontecendo esse controlo, e não sendo a parte contrária notificada da peça processual apresentada, estamos perante uma nulidade processual, nos termos do disposto no artigo 201º n.º 1 do C. Processo Civil, por omissão de formalidade prescrita na lei,

13.

Uma vez que estamos perante uma nulidade processual, de acordo com o disposto no artigo 201º n.º 2 do C. Processo Civil, dever-se-á anular todo o processado subsequente às contra alegações consequentemente proceder-se à notificação do ora Recorrente, dando cumprimento ao legalmente disposto e ao Principio do Contraditório.

14.

Para alem dessa nulidade, existe ainda opposição de acórdãos, uma vez que o douto acórdão, ora recorrido, considera que não existe qualquer prejuizo irremediável para o ora Recorrente se este prestar garantia, apesar de existir em sentido contrario posição defendida na jurisprudência nomeadamente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de Outubro de 2003 Publicado no diário da República, Apêndice de 17 de Setembro de 2004, pág. 1689 e ss.

15.

*“Estando em causa a eventual venda de um imóvel que constitui a casa de habitação do reclamante e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos,.. deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável”*

16.

Efectivamente, o ora Recorrente encontra-se no âmbito do processo principal de oposição à execução fiscal a discutir a legalidade da reversão efectuada e a razão de ser da insuficiência de património da executada principal,

17.

Não podendo ser o ora Recorrente culpabilizado ou responsabilizado pela insuficiência de património da devedora principal decorridos que estão quase sete anos após as dividas exequendas, mais ainda quando a dissipação do património é evidente que só decorreu após a saída do ora Recorrente da gerência,

18.

Prestar garantia com a casa de habitação, local onde reside com a sua mulher e os seus filhos, onde dorme, convive onde tem o centro da sua vida familiar, é dar como incerto o futuro da família do ora Recorrente,

19.

Quanto ao facto de o douto acórdão recorrido referir que não se fez prova de que o ora Recorrente tenha ficado sem emprego, o que é que se considera quando o local onde o mesmo trabalhava fechou?

20.

A verdade é que no caso do Acórdão supra referido também existem dúvidas quanto à legalidade da execução fiscal, tal como existem dúvidas no processo principal de oposição fiscal que a reversão tenha sido feita segundo o disposto na lei fiscal e constitucional,

21.

Existindo dúvidas quanto à legalidade da quantia reclamada pela Administração Fiscal e ainda sendo possível surgir uma situação de prejuízo irreparável se prestada a garantia solicitada, a isenção da mesma deverá ser concedida, ao abrigo do disposto no artigo 170º do CPPT.

22.

De acordo com os motivos supra expostos, violou assim o douto acórdão recorrido o disposto nos artigos artigo 6º do C.P.T.A., no artigo 3º, 3º-A, artigos 229º-A e 260º-A, todos do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1º do CPTA,

23.

Assim, por força e ao abrigo do disposto no artigo 201º n.º 1 e 2 do C. Processo Civil deverá o acórdão recorrido anulado, ordenando-se que se repita todo o processado, notificando o ora Recorrente das contra alegações apresentadas pela Administração Fiscal ou se assim não se entender revogar o acórdão recorrido e julgando-se procedente o recurso apresentado pelo ora Recorrente, isentando-se o mesmo de prestar garantia (...).».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. No Tribunal recorrido foi proferido despacho pela relatora do processo indeferindo o pedido de notificação da resposta da Fazenda Pública.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto emite parecer em que escreve:

«Nos termos do artº 150º do CPTA pode haver lugar a recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo.

O recurso tem natureza excepcional e apenas será admissível, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Em todo o caso a revista só poderá ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

Como refere Mário Aroso de Almeida (o Novo regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 1ª edição, pag. 335) o âmbito de intervenção deste recurso não é, no entanto, determinado segundo um critério quantitativo mas sim segundo um critério qualitativo.

Na expressão do Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-12-2006, processo 1194/06 (secção de Contencioso Administrativo), in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), «constituem tópicos concretizadores dos conceitos legais indeterminados “relevância jurídica ou social” e “importância fundamental” o relevo comunitário particularmente elevado dos interesses em jogo e a complexidade das operações jurídicas.

Por outro lado a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da repetição num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito — cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.11.2006, recurso 0729/06, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Trata-se portanto de recurso restrito a matérias de maior importância, em função da sua relevância jurídica ou social ou em que a admissão do recurso seja necessária para uma melhor aplicação do direito.

Tal não parece ser o caso das questões suscitadas no presente recurso, como se constata das respectivas conclusões de fls. 285 e segs., em que o recorrente imputa ao acórdão recorrido nulidade por omissão de um acto ou formalidade prescrita na lei, prevista no artº 201º do Código de Processo Civil.

Aliás da análise das conclusões de recurso, maxime dos pontos 14 e segs., resulta manifesto que o recorrente pretende submeter a questão a uma tripla instância, sem que se verifiquem pressupostos processuais para tal.

Nestes termos, e por não se verificarem os pressupostos do recurso excepcional de revista, nomeadamente os do artº 150º, n.º 1 e 2 do CPTA, somos de parecer que o presente recurso deve ser rejeitado».

\*\*\*

2. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

«A.

O Serviço de Finanças de Rio Maior instaurou contra “Metalmaior Metalúrgica de Rio Maior, Lda.”, o processo executivo n.º 2062200501003690 e apensos por dívidas de IRS e IMI no valor de € 58.406,47 conf. fls. 41 a 56 dos autos.

B.

A sociedade “Metalmaior Metalúrgica de Rio Maior, Lda.” encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Rio Maior com o n.º 00274/80 1223, conf. fls. 21 a 28 dos autos.

C.

A nomeação do requerente como gerente encontra-se registada pela Ap. 03/990219, tendo cessado funções por renúncia em 14/05/2004, conforme registo na inscrição referida em B., em Ap. 06/040617.

D.

Também em 14/05/2004 o reclamante outorgou escritura de cessação [sic] de quota na sociedade referida em A. do probatório, conf. 14 a 18 dos autos, que se dá aqui por reproduzido.

E.

Conforme auto de penhora a fls. 16, em 23/02/2006 foi penhorado a “Metalmaior Metalúrgica de Rio Maior, Lda.” Um prédio misto sito em Matos Altos a Chainça ou Quinta da Rosa freguesia e concelho de Rio Maior, sendo que a parte urbana se encontra inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Rio Maior sob o art.º n.º 8.177 e a parte rústica na matriz predial rústica da mesma freguesia sob o art.º 10 da Secção CT, encontrando-se descrito na Conservatória do Registo Predial de Rio Maior sob o n.º 04476/961217.

F.

O prédio rústico supra referido encontra-se onerado por hipoteca a favor do BNU, para garantir capital e acessórios no máximo de € 489.450,42, (antes 98.126.000\$00), conforme inscrição Ap.13/961227, convertida por Ap.011970130, (cópia de certidão de fls. 34 a 36 dos autos).

G.

Quando o reclamante deixou de prestar serviço na “Metalmaior Metalúrgica de Rio Maior, Lda.”, tinha ali salários em atraso, conforme resulta da prova testemunhal.

H.

Em 29/03/2006, foi revertida a dívida da “Metalmaior Metalúrgica de Rio Maior, Lda.”, contra o aqui reclamante por despacho do Sr. Chefe de Finanças de Rio Maior no valor de € 9.879,97, tudo conforme fls. 65, que aqui se dão por integralmente reproduzido.

I.

Em 12/06/2006 o reclamante apresentou no SF de Rio Maior o pedido de isenção da prestação da garantia, conf. fls. 12 dos autos.

J.

O pedido foi indeferido por despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Rio Maior de 16/06/2006, tudo conforme consta de fls. 72 e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

K.

Do conteúdo deste despacho o reclamante teve conhecimento por carta e aviso de recepção que assinou em 20/06/2006, conf. consta de fls. 73 e 74 dos autos.

L.

A presente reclamação foi deduzida em 30/06/2006.

M.

O reclamante detém registados em seu nome, os prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da freguesia de Rio Maior os prédios descritos nos artigos 8265 e 6752, conf. fls. 88 e 89 dos autos.

(...) não ficou provado que o reclamante apenas consiga fazer face às despesas do dia a dia com a ajuda dos familiares, nem que os bens que se encontram no interior das instalações da devedora originária sejam propriedade desta».

\*\*\*

3.1. Estamos perante recurso jurisdicional interposto de decisão do TCA confirmativa de sentença de um tribunal tributário de 1ª instância.

Nos termos do artigo 26º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 (ETAF02), de tal decisão não cabe recurso, a não ser para uniformização de jurisprudência ou, excepcionalmente, revista para este Supremo Tribunal Administrativo.

É este último, previsto no artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), que aqui nos interessa.

Estabelece a apontada disposição que «das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito».

Perante o dispositivo legal, a doutrina e a jurisprudência têm afirmado que estamos perante um recurso concebido para actuar como válvula de segurança do sistema e que, longe de servir para a generalidade dos casos, só num número limitado tem cabimento, devendo aquela norma legal ser interpretada «a uma luz fortemente restritiva» – cfr. entre muitos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 24 de Maio de 2005, no processo n.º 579/05, citado pelo de 4 de Outubro de 2006 desta Secção de Contencioso Tributário no processo n.º 854/06.

Concretizando o conceito de «questão de importância fundamental», escreveu-se no sumário do último aresto apontado que ela «há-de resultar quer da sua relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista; e esta em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular».

E, referindo-se ao pressuposto da «clara necessidade para uma melhor aplicação do direito», diz-se que ela «há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito».

Ou seja, o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

A revista só é admissível quando for útil, jurídica ou socialmente, devendo tal utilidade ser prática e susceptível de reflexos para além dos limites da situação singular. E, quando se trate de revista imposta

pela «clara necessidade para uma melhor aplicação do direito», essa «clara necessidade» relaciona-se com a expectável repetição de casos semelhantes, de tal modo que a intervenção do tribunal de revista possa servir para uniformizar a aplicação do direito.

3.2. Vejamos, então, se o presente recurso reúne os pressupostos necessários para que mereça ser apreciado.

Não identifica o recorrente, de modo expresso, a questão ou questões que no seu recurso coloca a este Tribunal dotada(s) de importância jurídica ou social de importância fundamental. Como não aponta razão justificativa da necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito.

Tudo o que alega é uma nulidade processual e vários erros no julgamento de facto acontecidos no processo. Criticando o acórdão recorrido, o recorrente aponta-lhe, em resumo, o seguinte:

a) - nulidade processual por violação do princípio do contraditório ao não lhe ter sido notificada a resposta da Fazenda Pública produzida no recurso de acto praticado na execução fiscal (conclusões n.ºs. 3 e 5 a 13);

b) - erro de julgamento quando entendeu não haver prejuízo irremediável para o recorrente na prestação de garantia (conclusões 14, 15 e 18);

c) - erro de julgamento ao considerar o recorrente responsável pela insuficiência do património da sociedade de que foi gerente, sendo que a dissipação desse património só mais tarde ocorreu (conclusões 16 e 17);

d) - erro de julgamento ao não dar como provado que o recorrente está desempregado (conclusão 19).

E afirma que há dúvidas quanto à legalidade da quantia exequenda e da reversão da execução.

Ora, os erros de julgamento que, quanto à matéria de facto, porventura tenham sido cometidos pelas instâncias, sempre estão fora dos poderes de cognição dos tribunais de revista. E porque, no caso da revista excepcional, ainda se exige que «esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito», por maioria de razão está excluído do objecto deste recurso o erro de julgamento atinente aos factos, como, aliás, resulta do disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 150.º do CPTA (neste sentido veja-se o acórdão de 29 de Novembro de 2006 desta Secção de Contencioso Tributário no processo n.º 729/06).

Por outro lado, a nulidade processual acusada pelo recorrente é questão abundante e uniformemente tratada na jurisprudência, não se tornando necessário abordá-la para uniformizar a aplicação do direito; e não se vê que assuma, pelo seu relevo jurídico ou social, importância fundamental, que sobrepuje a fronteira da particular situação aqui em apreço.

É quanto basta para concluir que se não verificam, no caso, os pressupostos da revista exigidos pelo artigo 150.º n.º 1 do CPTA.

\*\*\*

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150.º do CPTA, em não admitir o recurso.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 30 de Maio de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Reversão da execução fiscal – Citação – Comunicação ou notificação insuficiente – artigo 37.º do CPPT*

### Sumário:

*I — A citação do responsável subsidiário deve conter os pressupostos e extensão da reversão – artigo 23.º, n.º 4, da LGT.*

*II — Se a citação do interessado não contiver a fundamentação do despacho de reversão, o contribuinte deve invocar a nulidade ou irregularidade da citação, no prazo de contestação, sendo que do indeferimento desta arguição perante o órgão da exe-*

*cução fiscal, cabe reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância – artigos 198.º, n.º 2, do CPC, 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2, da LGT.*

*III — Neste caso, o interessado não se pode socorrer do requerimento de notificação da fundamentação em falta ou da passagem de certidão que a contenha, previsto no artigo 37.º do CPPT, uma vez que este regime é apenas aplicável às comunicações de “decisões em matéria tributária” que não contenham a fundamentação legalmente exigida.*

*IV — A citação que não comunique a fundamentação do despacho de reversão não torna o acto de reversão inoponível ao responsável subsidiário.*

Processo n.º 91/07-30.

Recorrente: Rui Augusto Fernandes Amorim.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Rui Augusto Fernandes de Amorim vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de deduzir oposição e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Fundamentou-se a decisão em que “no caso de o oponente ser citado por via postal através de terceiro (...), ao prazo de 30 dias para deduzir oposição à execução fiscal a contar da citação pessoal (art. 203.º, n.º 1, alínea a) do CPPT), deve acrescer uma dilação de 5 dias (art. 252.º, n.º 1, alínea a) do CPC)”, pelo que “atento o disposto no art. 148.º do CPC, a contagem [se faz] como se o prazo fosse de trinta e cinco dias”.

E, uma vez que “o processo de execução fiscal, não obstante corra perante órgãos da administração tributária, tem natureza judicial” e “a oposição à execução funciona como uma contestação à pretensão do exequente”, a contagem do prazo faz-se de modo contínuo, sendo que “o pedido de notificação da fundamentação (...) não suspende o prazo para deduzir oposição, já que, para a invocação de qualquer dos fundamentos referidos no artigo 204.º do CPPT (salvo a situação enquadrável na alínea h) do n.º 1), a fundamentação do acto tributário é irrelevante”.

“Assim sendo, na data de apresentação da petição inicial – 3/7/2003 –, já havia expirado o prazo para deduzir oposição, bem como a possibilidade de apresentar a oposição nos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

*I. A decisão de reversão deve obedecer ao princípio geral de fundamentação das decisões da Administração Tributária tal como consagrado no artigo 77.º da LGT.*

*II. Não constando da notificação da reversão os suficientes ou qualquer fundamentação de tal decisão, é legítimo ao executado por reversão, requerer a notificação da fundamentação em falta, nos termos do artigo 37.º do CPPT.*

*III. O artigo 37.º do CPPT contempla no seu âmbito o pedido de fundamentação dos pressupostos e extensão da reversão de processo de execução fiscal contra responsáveis subsidiários.*

*IV. Que o legislador não pretendeu restringir o pedido de fundamentação aos casos em que das decisões tributárias cabe reclamação, recurso ou impugnação, resulta claro da expressão “ou outro meio judicial” constante quer do número 1 quer do número 2 de tal artigo.*

*V. A oposição constituirá um desses outros meios judiciais a que o legislador se quis referir.*

*VI. Requerida a fundamentação dos pressupostos e extensão da reversão, sendo recebido, entendido e cabalmente respondido tal requerimento, aplica-se o disposto no n.º 2 de tal artigo 37.º do CPPT, e o prazo para a interposição da oposição suspende-se até que a resposta seja recebida.*

*VIII. Apresentada a oposição dentro dos 30 dias que se seguirem a tal resposta, não deve a oposição ser julgada extemporânea.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que “se o meio processual próprio para se impugnar o despacho de reversão é a oposição à execução (...), o revertido há-de poder beneficiar do regime do artigo 37.º do CPPT, sob pena de não se poder defender por não conhecer os fundamentos da reversão”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

*1. Pelo Serviço de Finanças do Porto 5 foram instauradas contra a sociedade “Stand Autolisporto – Comércio e Indústria de Automóveis, Lda.”, as execuções fiscais n.º 3190-00/104568.7 e 3190-01/101078.6, apensados em 18/11/2002, por dívidas de IVA e juros compensatórios, referentes a diversos períodos dos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998, no montante global de € 147.854,48.*

b) Por despacho de 28/4/2003 (após cumprimento do n.º 4 do art. 23.º e 60.º da LGT), foi ordenada a reversão contra o oponente das execuções indicadas na alínea anterior – cfr. fls. 180.

c) Em 5/5/2003, o oponente foi citado através de carta registada com aviso de recepção para efectuar o pagamento da quantia em dívida, no prazo de 30 dias, ou no mesmo prazo deduzir oposição ou requerer o pagamento em prestações – cfr. fls. 181 e 181v.

d) O aviso de recepção referente a tal notificação encontra-se assinado por “Fernanda Maria P. Oliveira Malheiro”, com o BI n.º 101589654, emitido em 28/9/1998 – cfr. fls. 181v.

e) Em 29/5/2003, o oponente requereu ao Chefe do Serviço de Finanças do Porto 5, nos termos do artigo 37.º do CPPT, a notificação da “declaração fundamentada” dos pressupostos da reversão e da extensão da mesma, referida no n.º 4 do artigo 23.º da LGT – cfr. fls. 204.

f) Através de correio registado datado de 2/6/2003, foi o oponente notificado dos elementos subjacentes à reversão do processo executivo e à sua extensão – cfr. fls. 204.ão microcircuito, registado no POS;

g) A presente oposição foi apresentada em 3/7/2003 – fls. 2 dos autos.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se o pedido de notificação da fundamentação de despacho de reversão difere, ou não, o prazo para a dedução da oposição à execução, nos termos do artigo 37.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Dispõe o artigo 23.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária que “a reversão é precedida (...) da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação” respectiva.

Estabelecendo o n.º 4 do artigo 22.º do mesmo diploma que “as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos que o devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

O que significa que a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação incluindo a respectiva fundamentação.

O que bem se compreende se se atentar em que ele não é o executado originário, pelo que pode não conhecer - e não tem tal obrigação - os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário.

Daí que o artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário fixe a citação do responsável subsidiário como *dies a quo* do prazo de impugnação judicial respectiva.

Mas, assim sendo, a tutela jurídica devida ao interessado não se concretiza, no ponto, através da oposição à execução mas da invocação da nulidade ou irregularidade da citação que porventura não contenha os elementos legalmente devidos.

Sendo que, do indeferimento da respectiva arguição perante o órgão da execução fiscal, cabe reclamação para o tribunal tributário de 1.ª Instância, *ut* artigos 276.º do mesmo diploma e 103.º, n.º 2, da LGT.

Cfr. o acórdão do STA de 26 de Junho de 2002, recurso n.º 0832/02.

Aliás, por outro caminho se chegaria à mesma conclusão.

Estatuem os n.ºs 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT epigrafado “Comunicação ou notificação insuficiente”:

1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2 – Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

Este inciso normativo radica numa exigência constitucional. Com efeito, o artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República, determina que “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Ou seja, a Constituição pretende que o particular tenha conhecimento dos actos praticados pela administração para que, caso pretenda, os possa impugnar, ou, então, se conforme com eles.

Sendo que este artigo 37.º se aplica, expressamente, às “decisões [da administração tomadas] em matéria tributária”.

O que não é o caso da citação de reversão em processo de execução fiscal, já que esta é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada, como o revertido – artigos 35.º, n.º 2, e 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.



A sua função é comunicar ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento – artigo 189.º do CPPT -, pelo que deve conter os requisitos do título executivo (com a excepção da assinatura da entidade emissora ou promotora da execução) ou, em alternativa, de ser acompanhada de cópia do mesmo – artigo 190.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT.

Sendo que o título executivo também não é uma “decisão [administrativa] em matéria tributária” mas, antes, um documento – dos taxativamente previstos no artigo 162.º do CPPT – que permite a instauração do processo executivo, dado que tem em si insita, se o título contiver os requisitos previstos no artigo 163.º do mesmo diploma, a presunção de que a obrigação que dele consta existe e não se encontra cumprida.

Ou seja, “a citação, em processo fiscal, não é o acto de comunicação da decisão em matéria tributária que verificou constitutivamente a existência da obrigação tributária e o montante da respectiva dívida, (...) mas sim um acto que, ao dar conhecimento da execução e do respectivo título executivo, pressupõe antes, até, a existência daqueloutro acto anterior de comunicação da “decisão em matéria tributária”, *recte*, da existência do acto de notificação do acto de liquidação”.

Cfr. o acórdão do STA de 29 de Novembro de 2000 – recurso n.º 025.199.

E, deste modo, o regime previsto no artigo 37.º do CPPT não é aplicável no caso de a citação do despacho de reversão não conter a fundamentação deste.

Com efeito, para que a notificação dos requisitos omitidos (ou a passagem de certidão que os contenha) produza, no caso de citação em processo de execução fiscal, os efeitos previstos no n.º 2 daquele artigo 37.º, é necessário que:

- se trate de oposição à execução que tenha como fundamento a ilegalidade da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação – artigo 204.º, n.º 1, alínea *h*) do CPPT; ou

- seja admissível a impugnação judicial a contar da citação – como sucede com os responsáveis solidários ou subsidiários que, nos preditos termos do artigo 22.º, n.º 4, da LGT, podem “reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal”.

Nesta segunda hipótese, as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis podem, pois, impugnar a liquidação com fundamentos de impugnação e/ou opor-se à execução com fundamentos de oposição, sendo certo que “a impugnação judicial é autónoma em relação à oposição.

Por isso, o uso da faculdade prevista no n.º 1 deste artigo 37.º apenas difere o termo inicial do prazo relativamente à própria impugnação judicial e não também em relação à oposição”, regime que é de aplicar também “aos casos em que a citação comunica (...) a decisão de reversão da execução fiscal”.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 5.ª edição, nota 12 ao artigo 37.º, p. 339.

Por fim, o n.º 1 do artigo 37.º prevê, ainda, um requisito temporal – o interessado tem 30 dias para requerer a notificação ou a passagem de certidão que contenha os elementos em falta.

Se durante este prazo o interessado nada requerer, preclui a invocação do vício do acto de notificação que deixará de ser relevante para afastar os efeitos normais desta.

Na verdade, o artigo 102.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT, estabelece que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte. Mas se se entendesse que apenas as notificações realizadas de acordo com todos os requisitos legais seriam idóneas para conferir eficácia aos actos notificados, então o n.º 2 do artigo 37.º não teria utilidade: é que tratando de casos em que a notificação não é legal, o prazo de impugnação não começaria a correr.

Daí que este último inciso normativo só tenha sentido útil se se entender que a omissão dos requisitos exigidos pela lei deixa de ser relevante se o interessado nada fizer naquele prazo de 30 dias, tornando-se o acto notificado eficaz.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *cit.*, 5.ª edição, nota 3 ao artigo 37.º, p. 333.

Note-se que se trata, aqui, do vício de ausência de comunicação da fundamentação legalmente exigida, que não de nulidade da notificação prevista no artigo 39.º, n.º 9, do CPPT.

Nestes casos de nulidade, não se admite que a invocação dos vícios que a geram - falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data -, preclua com a inércia do notificado: uma vez que têm consequências mais gravosas que a falta de notificação da fundamentação do acto notificado, a inexistência daqueles elementos essenciais torna o acto inoponível ao contribuinte.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, da citação, em termos de reversão da execução, dada a importância da sua função, atestada pela natureza dos elementos que deve conter, pois do mesmo modo que é oponível ao contribuinte o acto notificado sem ser acompanhado da sua fundamentação, também a citação que padeça deste vício origina efeitos semelhantes. Aliás, a lei prevê as consequências da citação deficiente, distinguindo entre a falta de citação (que gera a dita invalidade) e a nulidade da citação (que não produz aquele efeito).

Assim, a falta de citação ocorre nos casos taxativamente previstos do artigo 195.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e), do CPPT, e constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal – artigo 165.º, n.º 1, alínea a), do CPPT -, sendo de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (n.º 4 deste último inciso normativo).

E a nulidade da citação ocorre quando não hajam sido observadas, na sua realização, as formalidades prescritas na lei – artigo 198.º, n.º 1, do CPC.

Ora, no caso dos autos, a citação do despacho de reversão não foi acompanhado da fundamentação deste, requisito que é exigido pelo artigo 23.º, n.º 4, *in fine*, da LGT.

Contudo, a nulidade da citação não é de conhecimento oficioso, antes tem que ser arguida (e não o foi) no prazo que tiver sido indicado para a contestação – dito artigo 198.º, n.º 2 -, isto é, no prazo de oposição à execução (que já findou).

Cfr. os acórdãos do STA de 24 de Agosto de 2005 – processo n.º 0934/05 e de 7 de Setembro de 2005 – processo n.º 0950/05.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa* (Vencido. Entendo aplicável o disposto no artº 37º do CPPT. Na verdade, se o despacho de reversão não contiver a fundamentação legalmente exigida o oponente não sabe se deve opor-se ou impugnar. Só perante essa fundamentação é que o interessado sabe qual o caminho a seguir. No seguimento desta linha de pensamento, considero que não tinha expirado o prazo para o oponente deduzir oposição. Assim, daria provimento ao recurso).

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Crédito não verificado. Reforma do acórdão. Rectificação de erro manifesto.*

### Sumário:

- I — Não obstante proferida a sentença ficar imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, é lícito, porém, ao juiz, nos termos do n.º 2 do artigo 666.º CPC, rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la nos termos dos artigos seguintes.*
- II — Por outro lado, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou 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 (n.º 2 do artigo 669.º CPC).*
- III — O credor reclamante que viu o seu crédito não ser verificado na sentença de graduação de créditos e contra esta não reagiu não pode ao tomar conhecimento do acórdão proferido no recurso interposto pela FP dessa sentença pretender a correcção dessa situação invocando lapso manifesto do juiz pois tal situação não se reconduz à previsão dos indicados normativos.*

Processo n.º 154/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sociedade de Construções Santos & Filhos, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Notificado do acórdão deste Tribunal de 18/4/07, que concedeu provimento ao recurso interposto pela FP da sentença de graduação de créditos proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Penafiel

nos autos de reclamação de créditos apensos à execução fiscal instaurada à Sociedade de Construções Santos & Filhos, Lda., com sede em Penafiel, por dívida de contribuição autárquica do ano de 1999, vem o Banco Popular Portugal, SA, credor reclamante no referido processo, requerer a correcção de manifesto lapso verificado na análise dos documentos anexos ao processo, com influência na decisão proferida, quer no Tribunal “a quo” quer neste Tribunal.

O apontado lapso consiste na afirmação constante do acórdão de que não foi feita prova de que a hipoteca incidente sobre o prédio objecto da penhora no processo de execução fiscal de que estes autos de reclamação de créditos são apenso e garantia dos créditos reclamados pelo ora requerente se encontra registada a seu favor.

Tal afirmação constitui, em seu entender, manifesto lapso do julgador, porquanto a reclamação de créditos foi por si apresentada na sequência de notificação efectuada nos termos dos artigos 864.º CPC e 239.º CPPT, isto é, aos credores que gozam de garantia real.

Para prova do que alega, junta cópia dessa notificação e certidão predial actualizada da qual consta ter inscrita a seu favor hipoteca incidente sobre o imóvel penhorado.

A Exma. Representante da Fazenda Pública, notificada para, querendo, se pronunciar sobre o requerido, nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Pretende o requerente que se corrija lapso manifesto que o acórdão deste Tribunal de 18/4/07 em seu entender contém e que consiste na afirmação de que o reclamante, ora requerente, não fez prova de que existia hipoteca registada a seu favor incidente sobre o imóvel penhorado com a consequente exclusão do crédito por si reclamado da graduação efectuada por não se julgar verificado tal crédito.

Vejamos. É certo que, não obstante proferida a sentença ficar imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, é lícito, porém, ao juiz, nos termos do n.º 2 do artigo 666.º CPC, rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la nos termos dos artigos seguintes.

Constitui erro material manifesto, passível de rectificação, desde logo a omissão do nome das partes, da condenação em custas ou de outro elemento essencial, mas não duvidoso, de que resulte inexactidão, e também o erro de cálculo ou de escrita (artigo 249.º CC), revelado no próprio contexto da sentença ou em peças do processo para que ela remeta (artigo 667.º CPC).

Por outro lado, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou 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 (n.º 2 do artigo 669.º CPC).

Sobre o sentido do dispositivo contido neste normativo, encontra-se firmada jurisprudência no sentido de que “a faculdade ali prevista reveste índole excepcional, permitindo ao juiz alterar posteriormente (assim se limitando a regra contida no n.º 1 do art.º 666.º do mesmo Código) o sentido da sua decisão mediante a correcção de um erro manifesto na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos. Isto é, um lapso ostensivo e patente, que não deixe dúvidas quanto à sua existência nem quanto ao facto de ter sido a única causa do sentido imprimido à decisão que inquinou, pretendendo-se, pois, através da mesma, a rectificação de erros ou lapsos patentes que, atento aquele carácter manifesto, se teriam evidenciado ao decisor não fora a interposição de circunstância acidental ou de uma menor ponderação. Vejam-se a propósito de tal questão na jurisprudência do STA, e entre muitos outros, os acs. de 8/SET/99-rec. 45016, de 21/SET/99-rec. 44807, de 12/01/00-rec. 40597, de 17/FEV/99-rec. 41568, de 9/MAR/00-rec. 45289, de 22-10-2003 – Rec. 1429/02, de 02-12-2004 (Rec. 02014/03) e de 31-03-2004 (Rec. n.º 039251-Pleno)” – in acórdão de 11-10-2006, no recurso 1065/05.

No caso em apreço, o apontado manifesto lapso não se reconduz, no entanto, à previsão dos indicados normativos.

Trata-se, antes, de erro de julgamento porquanto a não verificação do crédito reclamado pelo ora requerente na decisão recorrida resultou no entendimento do Mmo. Juiz “a quo” da falta de prova da existência de hipoteca registada a favor daquele.

E nessa medida o ora requerente, se não se conformava com tal decisão, ao ser notificado da sentença de verificação e graduação dos créditos dela deveria ter reagido fosse através do competente recurso fosse pedindo a sua reforma caso entendesse que a situação se enquadrava no n.º 2 do artigo 669.º CPC.

Todavia, nada fez já que apenas a representante da Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença mas relativamente a outra questão e que tinha a ver unicamente com a ordem de graduação dos créditos exequendo e reclamado.

O alegado “lapso” apenas consta do texto do acórdão proferido neste Tribunal na sequência do recurso interposto pela FP porquanto no acórdão se transcreve na íntegra a sentença recorrida.

Não tendo tal matéria merecido qualquer apreciação por este Tribunal uma vez que não constituía objecto do recurso nem interferia com este.

Razão por que, assim sendo, não pode a pretensão do requerente merecer provimento.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida correcção do acórdão.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em 3 (três) UCs.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Mais-valias. Bens adquiridos por sucessão. Casamento em regime de comunhão geral de bens. Fundamentação do acto tributário. Juros compensatórios. Sanação de deficiências da notificação.*

### Sumário:

- I — *O conceito de transmissão adoptado pelo CIRS, para efeitos de tributação a título de mais-valias, coincide com o utilizado para efeitos de incidência de Imposto sobre sucessões e doações, como se conclui do art. 45.º do CIRS.*
- II — *No caso de dissolução por morte de cônjuges casados em regime de comunhão de bens, o cônjuge sobrevivente tem direito à sua meação, não podendo considerar-se proprietário da totalidade da comunhão.*
- III — *Assim, quando o cônjuge sobrevivente casado em regime de comunhão geral de bens é herdeiro do falecido, tem direito à sua meação e a participar, como herdeiro, na herança constituída pela outra meação, estando-se, nesta última parte, perante uma transmissão de bens ou direitos, para efeito de incidência de Imposto Sucessório e, correlativamente, perante uma transmissão para efeito de tributação em IRS a título de mais-valias.*
- IV — *Não pode considerar-se suficientemente fundamentada uma liquidação de juros compensatórios que não contém indicação do período de tempo considerado e da taxa aplicada.*
- V — *O regime previsto no art. 37.º do CPPT reporta-se a deficiências de notificações dos actos tributários e não a deficiências dos próprios actos notificados.*

Processo n.º 155/07-30.

Recorrente: Blandina Pedrosa Amado Baldrico.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BLANDINA PEDROSA AMADO BALDRICO recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação que deduziu da liquidação de IRS relativa ao ano de 1999.

A Impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. A impugnante contraiu casamento no regime de comunhão de bens com José António Luís Baldrico Júnior em 24/09/49.

II. O património comum dos cônjuges era constituído por todos os bens presentes e futuros não exceptuados por lei (art. 1732º do CC).

III. Na comunhão matrimonial de bens há um conjunto patrimonial unitário sobre o qual incide um só direito com dois titulares (neste sentido, vide, Acórdão do STJ de 03-07-96, proferido no Recurso n.º 03-07-96).

IV. Os cônjuges não são titulares de quotas, ainda que ideais, sobre o todo, durante a comunhão, e muito menos sobre bens concretos inseridos na comunhão, *idem*.

V. A comunhão de bens consiste numa forma de propriedade colectiva, e nesta há um só direito de propriedade de que são titulares vários indivíduos (neste sentido, vide, Professor Dr. Pires de Lima, *in*, Direitos de Família, 1953, vol. II, página 98, cit, Aresta do STA supra citado).

VI. A comunhão consiste na contitularidade de duas pessoas num mesmo direito que, além de único, é uno, indivisível e sem quotas (neste sentido, vide, Acórdão do STA de 11-10-2005, proferido no Recurso n.º 05B2720).

VII. No património comum dos cônjuges, os direitos concorrentes incidem não apenas sobre uma coisa comum, mas sobre uma universalidade, cada um dos cônjuges tem sobre a comunhão um direito de propriedade (neste sentido, vide, o Acórdão do STJ de 03-07-96, proferido no Recurso n.º 03-07-96).

VIII. Na comunhão, cada um dos cônjuges é proprietário da totalidade dos bens que a integram, não sendo proprietários de qualquer quota ideal ou meação.

IX. A ora recorrente, antes do falecimento do seu esposo, já era proprietária da totalidade do bem imóvel, cuja transmissão se encontra em causa nos presentes autos.

X. O que acontecia, pelo menos, desde 26/06/73, data do falecimento do último progenitor do marido e, data a que retroagem os efeitos da aceitação da herança.

XI. Com o óbito do seu esposo, a impugnante que era proprietária da totalidade da comunhão, nada adquiriu, aliás viu o seu direito de propriedade reduzido na parte do quinhão hereditário dos restantes herdeiros.

XII. Direito de propriedade que se modificou, mas que em momento algum deixou de existir na esfera jurídica da ora recorrente.

XIII. Nos termos do art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção então em vigor, os ganhos que não eram sujeitos a Imposto de Mais Valias, não são sujeitos a IRS, se a aquisição dos bens ou direitos tiver sido efectuada depois de 01/01/1989.

XIV. O Imposto de Mais-Valias não incidia sobre a transmissão onerosa de prédios rústicos.

XV. O momento de aquisição do direito de propriedade da impugnante sobre o imóvel em causa foi anterior a 01/01/1989.

XVI. Assim, para efeitos de IRS – categoria G, a venda efectuada a 16/07/99, não está sujeita a tributação, razão pela qual, salvo o devido respeito e melhor opinião, padece a douta sentença recorrida de erro de julgamento.

XVII. A fundamentação da liquidação de juros compensatórios depende do montante do imposto em dívida, da taxa legal desses juros e do período de tempo em que o imposto esteve em dívida, neste sentido, vide, Acórdão do STA de 12-03-03, proferido no Recurso n.º 24409.

XVIII. A liquidação de juros compensatórios é omissa no que respeita à indicação da taxa legal em que assentou, no que respeita ao período de tempo em que o imposto esteve em dívida, pelo que padece de vício de falta de fundamentação.

XIX. Ainda que se entenda, que a irregularidade da notificação não contende com a validade da liquidação mas apenas com a sua eficácia, esta não produziu efeitos em relação à ora recorrente, nem sequer poderá vir a produzir, porquanto há muito decorreu o prazo de quatro anos para que a liquidação seja validamente notificada ao contribuinte.

Termos em que, atentos os factos e fundamentos expedidos, nos melhores de direito e com o duto suprimento V. Exas., deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, revogada a douta sentença do Tribunal “a quo” e, em consequência, anulada a liquidação efectuada pelos serviços em sede de IRS do ano de 1999 e respectivos juros compensatórios com todas as consequências legais daí advindas.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Nota preliminar

O facto enunciado na conclusão X (falecimento da mãe do autor da sucessão em 26.06.73), embora omitido no probatório da sentença, está comprovado pela cópia da escritura de habilitação de herdeiros (fls. 19/21).

Inexistindo controvérsia factual a dirimir o STA é competente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mérito do recurso.

1. Mais-valias (rendimento da categoria G)

A sucessão abre-se no momento da morte do seu autor, sendo chamados à titularidade das relações jurídicas patrimoniais do falecido, com a consequente devolução dos bens que lhe pertenciam, aqueles que gozam de prioridade na hierarquia dos sucessíveis, desde que tenham a necessária capacidade (arts. 2024º, 2031º e 2032º n.º 1 CCivil)

O cônjuge sobrevivente integra a primeira classe e a segunda classe de sucessíveis, sendo considerado tanto herdeiro legítimo com herdeiro legitimário (arts. 2131º, 2132º, 2133º n.º 1 als. a) e b) e 2157º CCivil)

Esta sucessão verifica-se independentemente do regime de bens do casamento (comunhão geral de bens ou comunhão de adquiridos)

Na vigência do casamento, quer no regime de comum geral de bens quer no regime de comunhão de adquiridos, cada cônjuge possui um quota ideal no património comum, constituída pela sua meação (cfr. designadamente arts. 1685º n.º 1 e 1689º n.º 1 CCivil)

A distinção quanto ao regime de bens opera na área do património comum, mais extensa no regime de comunhão geral (arts. 1724º, 1732º e 1733º CCivil)

Neste contexto é inaceitável a tese propugnada pela recorrente no sentido de que não se verificou qualquer aquisição gratuita por morte do cônjuge, susceptível de gerar mais-valias sujeitas a tributação (arts. 9º n.º 1 alínea a), 10º n.ºs 1 alínea a) e 4 e 45º n.º 1 CIRS numeração actual).

A recorrente não questiona os valores das componentes do acto de liquidação stricto sensu (valor de aquisição, valor de realização, diferença, taxa aplicada e colecta resultante); nem a exclusão como despesa inerente à alienação da quantia alegadamente paga a título de comissão de intermediação (esc. 5 000 000\$00).

## 2. Juros compensatórios

A liquidação carece de fundamentação suficiente: o seu conteúdo não é bastante para explicar a quantificação apurada, na medida em que omite a taxa aplicada e a extensão temporal (cfr. documento de cobrança fls. 7; art. 35º n.º 9 e 77º n.º 3 LGT)

O relatório de análise interna e as conclusões do relatório, que basearam a alteração ao rendimento declarado pelo sujeito passivo, são igualmente omissos quanto à liquidação de juros compensatórios (PA apenso fls. 2/3 e 8/10)

O exercício da faculdade legal prevista no art. 37º n.º 1 CPPT, pressupondo notificação insuficiente, apenas difere o início do prazo para a reacção graciosa ou contenciosa (art. 37º n.º 2 CPPT); não convalida um acto tributário inválido por fundamentação insuficiente

## CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

– confirmação da decisão de improcedência da impugnação judicial cujo objecto é o acto de liquidação de IRS.

– revogação da decisão de improcedência da impugnação judicial cujo objecto é o acto de liquidação de juros compensatórios, e substituição por decisão de procedência da impugnação judicial e de consequente anulação do acto tributário

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 28/03/1941, no Cartório Notarial de Montijo, foi outorgada escritura de compra e venda por José António Luís Baldrico que adquiriu a Rosa da Piedade Margalhau o prédio rústico sito nos Barreiros, Corte das Cheias, Lagoa da Pedra ou Vara Longa, freguesia e Concelho do Montijo, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o n.º 10.870, a fls. 170 verso, do Livro B-29, inscrito na matriz cadastral sob o art. 20, pelo preço de Esc. 8.000 (Cfr. documento a fls. 8 a 14 dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

B) Em 24/09/49 a impugnante contraiu casamento no regime de comunhão geral de bens com José António Luís Baldrico Júnior (Cfr. documento a fls. 15 dos autos).

C) José António Luís Baldrico Júnior era o único herdeiro da herança de José António Luís Baldrico e mulher Rosalina da Silva (Cfr. documento a fls. 16 e 17 dos autos).

D) Em 15/12/1998 faleceu José António Luís Baldrico Júnior (Cfr. assento de óbito a fls. 22 dos autos).

E) José António Luís Baldrico Júnior legou à sua mulher, ora impugnante, em testamento, e por conta da sua quota disponível o usufruto de todos os bens que venham a preencher os quinhões hereditários dos seus descendentes (Cfr. testamento a fls. 23 a 25 dos autos).

F) Em 19/11/1999 no Cartório Notarial de Montijo, foi outorgada escritura de compra e venda, pela qual a sociedade “LCI – Lusicoito – Importação, Exportação e Construções, Lda, adquirida para revenda nos termos do art. 11.º n.º 3 do CIMSISD, na qualidade de segundo outorgante, à impugnante, Célia Maria Amado Baldrico e Alice da Silva Simões Baldrico, estas na qualidade de primeiras outorgantes, e pelo preço de Esc. 475.000.000, o prédio rústico sito nos Barreiros, Corte das Cheias, Lagoa da Pedra ou Vara Longa, freguesia e Concelho do Montijo, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montijo sob o n.º 10.870, a fls. 170 verso, do Livro B-29, inscrito na matriz sob o art. 20 (Cfr. documento a fls. 26 a 33 dos autos).

G) Em 07/05/1999 foi lavrada escritura pública de habilitação de herdeiros do falecido e autor da herança José António Luís Baldrico Júnior deixando como seus únicos e universais herdeiros a sua mulher Blandina Pedrosa Amado Baldrico (cabeça de casal) e sua filha, Célia Maria Amado Baldrico e seu neto Hugo Miguel Simões Baldrico, este último “filho do seu pré-falecido José Joaquim Amado Baldrico” (Cfr. documento a fls. 34 a 37 dos autos).

H) Em 12/01/1999 foi instaurado o processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações n.º 9099, por óbito de José António Luís Baldrico Júnior, no âmbito do qual foi lavrado o termo de declaração datado de 12/01/1999, assinado pela impugnante, onde consta que o falecido deixou testamento e os seus sucessores são os mencionados na alínea anterior, e constando os bens transmi-

tidos na certidão de fls. 16, cujo teor se dá aqui por reproduzido, sendo o valor para liquidação total no montante de Esc. 25.133.958, onde se inclui, entre outros o prédio inscrito na matriz cadastral da freguesia do Montijo, sob o art. 20 da secção L, com o valor patrimonial de Esc. 74.896 (Cfr. fls. 12 a 15 e 16 do Processo Administrativo).

I) Em 16/07/1999 António Lopes Florêncio declarou por escrito que recebeu a importância de Esc. 5.000.000 referente à comissão de venda do terreno em nome de Blandina Pedrosa Amado e outros, por compra da Firma LCI – Lusicutou (Cfr. documento a fls. 41 dos autos).

J) A impugnante apresentou em 28/04/2000 a declaração de IRS modelo 3, relativa ao ano de 1999, com a qual não apresentou o anexo G (Cfr. fls. 8 do Processo Administrativo).

K) Em 03/10/2003 a impugnante foi objecto de um procedimento interno de inspecção, no âmbito do qual foi elaborado o respectivo relatório e parecer, propondo-se correcção à declaração de IRS do ano de 1999 no montante de 6' 394.819,14, enquanto rendimentos da categoria G, nos termos do n.º 2 do art. 65.º do CIRS, porquanto os serviços de inspecção entenderam que (Cfr. fls. 2, e fls. 8 a 10, do Processo Administrativo cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais):

a. A impugnante alienou o prédio inscrito na matriz cadastral da freguesia do Montijo, sob o art. 20 da secção L, à sociedade “LCI – Lusicutou – Importação, Exportação e Construções, Lda”, pelo preço de Esc. 475.000.000 em 19/11/1999;

b. A impugnante apresentou em 28/04/2000 a declaração de IRS modelo 3, relativa ao ano de 1999, com a qual não apresentou o anexo G, no qual devia ter participado a alienação mencionada na alínea a);

c. O prédio em questão foi adquirido a título gratuito, por morte do marido da impugnante em 15/12/1998, com quem era casada com comunhão geral de bens;

d. O Prédio em questão entrou no património do casal em 28/03/1941;

e. A meação do cônjuge não está sujeita a imposto, sendo a outra metade sujeita, dividida por três (a impugnante, a filha e o neto representando o pai falecido antes do autor da herança);

f. Calcularam o rendimento tributável nos termos da alínea a) n.º 4 do art. 10.º do CIRS, e n.º 2 do art. 43.º do mencionado diploma nos seguintes termos:

i. Valor de realização de Esc. 475.000.000 (€ 2369.290,00): 2 = € 1.184.645,00

ii. Valor de aquisição (valor patrimonial) de Esc. 74.896 (373,58): 2 = 186,79

iii. Valor da realização sujeito a IRS 6 1.184.645,00: 3 = € 394.881,66 menos o Valor de aquisição € 373,58: 3 = 62,26, apurando-se uma mais valia da impugnante de € 394.819,40.

L) O relatório mencionado na alínea anterior e o parecer foram objecto de despacho de concordância do Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária, no uso de poderes subdelegados, datado de 23/10/2003 (Cfr. documento a fls. 2 do Processo Administrativo).

M) Em 23/10/2003, foi elaborada oficiosamente pelos serviços de inspecção a declaração de IRS relativamente ao ano de 1999, na qual alterou-se o rendimento líquido total para 6 218.871,37, nos termos do art. 65.º n.º 4 do CIRS, “De acordo com o relatório de inspecção que aqui se dá por inteiramente reproduzido”, e considerando o montante de 6 394.819,40, a título de rendimentos da categoria G, e aplicando o art. 43.º n.º 2 do CIRS, pelo que deduziu-se 50% do montante da mais valia (6198.032,06) (Cfr. fls. 3 do Processo Administrativo).

N) Em 14/11/2003 foi emitida a liquidação oficiosa de IRS n.º 5324101183 referente ao ano de 1999, no montante de 6 95.236,17, sendo o montante de C 17.672,75 referente a juros compensatórios, liquidação cujo prazo legal de pagamento voluntário terminou em 31/12/2003 (Cfr. documento de cobrança a fls. 7 dos autos).

O) A liquidação mencionada na alínea anterior foi remetida por carta registada com aviso de recepção datado de 03/12/2003, da qual a impugnante teve conhecimento (Cfr. documento a fls. 7 junto pela impugnante).

P) A impugnação foi apresentada em 30/01/2004 (Cfr. fls. 2 dos autos).

3 – A Impugnante vendeu um prédio a título oneroso, de que era proprietária em comum com outros herdeiros do seu falecido marido.

O referido prédio tinha sido herdado pelo marido da Impugnante, na constância do matrimónio, no ano de 1973.

O marido da Impugnante faleceu em 1998, sucedendo-lhe, como únicos herdeiros, a Impugnante, sua filha e um seu neto, filho de um seu filho pré-falecido.

Nos termos do art. 10.º do CIRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais, resultem de transmissão onerosa de imóveis.

Mas, por força do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

Os ganhos obtidos com a transmissão de prédios urbanos não estavam sujeitos a mais-valias, à face do Código do Imposto de Mais Valias (como se constata pelo seu art. 1.º), pelo que, se se entender que o prédio vendido pela Impugnante, em conjunto com os outros herdeiros, foi por ela adquirido antes da entrada em vigor do CIRS, em 1-1-89, os ganhos obtidos com a venda não serão relevantes para efeitos de IRS.

A primeira questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se, sendo a Impugnante casada em regime de comunhão geral de bens com o seu falecido marido, se deve entender que se operou para si a transmissão da totalidade do prédio vendido, na sequência da herança do prédio pelo seu falecido marido, em 1973, ou que tal transmissão só ocorreu em 1998, quando ocorreu o seu falecimento.

4 – O CIRS não fornece directamente um conceito próprio de transmissão gratuita de bens sujeitos a tributação em sede de mais-valias.

Estabelece-se, no entanto, no art. 45.º (redacção inicial, vigente em 1999) que «para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeito de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações», e que «não havendo lugar à liquidação do imposto referido no número anterior, considerar-se-ão os valores que lhe serviriam de base, caso fosse devido, determinados de harmonia com as regras próprias daquele imposto».

Por esta norma se conclui que se pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita para efeitos de IRS com o que resulta do CIMSID, devendo entender-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto susceptível de servir de base de incidência a imposto sobre as sucessões ou doações, independentemente de o imposto ser, no caso, devido.

No caso de dissolução por morte de cônjuges casados em regime de comunhão de bens, o cônjuge sobrevivente tem direito à sua meação, pois, nos termos do art. 1730.º, n.º 1, do Código Civil «os cônjuges participam por metade no activo e no passivo da comunhão, sendo nula qualquer estipulação em sentido diverso». O regime previsto no Código Civil de Seabra, sobre esta matéria, era idêntico, como se conclui do preceituado no seu art. 1123.º, em que se refere que «os bens da comunhão são repartidos entre os cônjuges ou seus herdeiros, com a devida igualdade». Por isso não se colocam problemas de aplicação da lei no tempo derivados do art. 15.º do Decreto-Lei n.º 47344, de 25-11-1966, que aprovou o novo Código Civil. (1)

Por isso, não tem suporte legal a tese da Impugnante de que era «proprietária da totalidade da comunhão» antes do falecimento do seu marido.

Assim, quando o cônjuge sobrevivente casado em regime de comunhão geral de bens é herdeiro do falecido, tem direito à sua meação e a participar, como herdeiro, na herança constituída pela outra meação.

Nesta última parte, está-se perante uma transmissão de bens ou direitos a título gratuito, que se insere no âmbito de incidência do imposto sobre sucessões à face do preceituado nos arts. 1.º e 3.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações. Por isso, pelo que se disse está-se também perante uma transmissão relevante para efeitos de I.R.S., a título de mais-valias.

Por outro lado, como decorre do preceituado nos arts. 2031.º e 2050.º, n.º 2, do Código Civil, a sucessão abre-se no momento da morte do seu autor e os efeitos da aceitação retrotraem-se ao momento da abertura.

Por isso é de concluir que a transmissão da meação do cônjuge da Impugnante para os respectivos herdeiros, inclusivamente para a própria Impugnante, ocorreu em 15-12-1998, data do falecimento.

Sendo esta transmissão posterior a 1-1-1989, os ganhos obtidos com a posterior alienação de direitos reais sobre imóveis estão sujeitos a tributação em IRS, a título de mais-valias, por força do estabelecido pela alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, uma vez que não é aplicável o regime transitório previsto no art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS.

Por isso não merece censura a sentença recorrida ao decidir pela improcedência da impugnação, nesta parte.

5 – A Impugnante suscita ainda ao vício de falta de fundamentação no tocante à liquidação de juros compensatórios,

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

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

Da conjugação destas duas normas resulta que o direito de impugnação contenciosa de actos lesivos, constitucionalmente reconhecido, não fica satisfeito com a mera possibilidade de os interessados



os poderem impugnar judicialmente, antes se exigindo que seja proporcionada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito à impugnação contenciosa com a máxima eficácia.

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

Nos termos deste último artigo, «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e a «fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. <sup>(1)</sup>

Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

Aplicando estas regras à liquidação de juros compensatórios, é de concluir que a mínima fundamentação exigível terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada.

No caso em apreço, como se regista na sentença recorrida, a liquidação dos juros compensatórios não contém a indicação da taxa e do período de tempo a que se reporta a liquidação.

Na sentença recorrida, reconhecendo-se tal omissão e a sua relevância para efeitos de fundamentação, entendeu-se que não ocorre vício de falta de fundamentação por a falta desses elementos poder ser suprida pelo regime previsto no art. 37.º do CPPT.

No entanto, não se está perante uma situação enquadrável neste artigo.

Este art. 37.º aplica-se apenas aos casos de deficiências de notificação dos actos tributários e não a deficiências dos próprios actos tributários.

Isto é, a sanção de deficiências prevista no art. 37.º aplica-se aos casos em que o próprio acto contém os elementos exigidos por lei, mas eles não foram comunicados na respectiva notificação.

Ora, no caso em apreço, o próprio acto notificado não contém fundamentação para o cálculo dos juros compensatórios, não se encontrando no próprio processo administrativo qualquer elemento nesse sentido.

Por isso, está-se perante uma falta de fundamentação do próprio acto, e não apenas perante uma deficiência de notificação de fundamentação que constasse do acto, e só esta podia ser suprida pela faculdade prevista no art. 37.º do CPPT.

Conclui-se assim, que o acto impugnado enferma de vício de forma, por falta de fundamentação, no que concerne à liquidação de juros compensatórios.

Tratando-se de um acto divisível, por serem autónomas a liquidação de juros compensatórios e a liquidação do imposto, o respectivo vício apenas afecta a parte do acto impugnado relativa à liquidação daqueles juros.

Termos em acordam em

- conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida na parte relativa à falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios e confirmá-la na parte restante;
- julgar parcialmente procedente a impugnação, na parte relativa à liquidação de juros compensatórios, por vício de falta de fundamentação.

Custas pela Impugnante, na proporção em que decaiu, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Este art. 15.º estabelece que «o preceituado nos artigos 1717.º a 1752.º só é aplicável aos casamentos celebrados até 31 de Maio de 1967 na medida em que for considerado como interpretativo do direito vigente, salvo pelo que respeita ao n.º 2 do artigo 1739.º».

<sup>(2)</sup> Noutro plano, que não assume relevância no caso em apreço, a exigência de fundamentação visará também assegurar a transparência da actividade administrativa, particularmente a observância dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, formulados no n.º 2 do art. 266.º da C.R.P..

**Acórdão de 6 de Junho de 2007.****Assunto:**

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Mais-Valias. Terreno agrícola. Regime transitório.*

**Sumário:**

*Por força do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor.*

Processo n.º 179/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Carolina Ribeiro da Costa.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CAROLINA RIBEIRO DA COSTA impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto uma liquidação de IRS relativa ao ano de 1998.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação procedente.

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

A. O presente recurso tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo, que julgou que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRS, relativa ao ano de 1997, no montante de € 31.503,04, por haver concluído que violava o preceituado no art. 5º do Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30/11.

B. Subjaz à liquidação em litígio o ganho obtido pela alienação onerosa de um “prédio rústico para construção urbana” segundo declaração no título aquisitivo do alienante/impugnante e adquirente, sito no Lugar da Fonte ou das Agradas, da freguesia de Tougues, concelho de Vila do Conde, inscrito na matriz predial correspondente sob o art. 174.

C. Não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, por considerar que estamos perante um erro de julgamento quanto ao momento a que se deve reportar a qualificação como “terreno para construção”.

D. Em causa está o enquadramento em IRS - Categoria G, dos ganhos obtidos com a venda em 03/06/1998 de um terreno destinado à construção urbana, que a impugnante havia adquirido como rústico em 1974, em consequência de partilha.

E. A natureza do bem jurídico vendido tem de ser vista em função das circunstâncias, qualidades e propriedades que esse bem detém à data do acto translativo gerador de rendimentos.

F. Sendo que, o conceito de terreno para construção para efeitos fiscais, não pode ser um conceito formal, antes devendo ser um conceito material, dirigido às realidades para que foi formulado, traduzindo-se, no caso, na destinação específica à construção urbana.

G. Já anteriormente à vigência do CIRS se mostravam tais ganhos sujeitos a imposto de mais-valias, na medida em que o extinto CIMV sujeitava a imposto “os ganhos com a transmissão onerosa de terrenos para construção”, compreendendo o conceito de terrenos para construção “... os assim declarados no título aquisitivo” (cfr. art. 1º, n.º 1 e §2).

H. Ora, à data da transmissão já era clara e inequívoca a intenção de destinar a construção o terreno, facto que foi feito constar expressamente pelas partes no título aquisitivo – a escritura de compra e venda.

I. A escritura pública, como documento autêntico, porque não foi impugnada a sua força probatória, faz fé plena de que a declaração foi feita (art. 372º e 371º n.º 1 do CC.), sendo tal força a que respeita ao próprio conteúdo do documento.

J. In casu, em reforço da tese que defendemos por apelo à jurisprudência dominante, vertida, entre muitos, no Ac. do STA (Pleno) de 12/3/80, Rec. 1340 e mais recentemente no Ac. do TCA Norte de 14/12/2006, Proc. 00443/04, sempre será de aceitar por maioria de razão, a qualificação do terreno como tal, em termos da incidência a imposto de mais-valias: - os objectivamente afectos à construção urbana e também os a tal destinados, no momento da sua transmissão.

K. A presunção estabelecida no § 2º, art. 1º, do CIMV, perante outros elementos trazidos aos autos, sejam contemporâneos ou posteriores à aquisição, dado que a natureza própria do terreno para construção, até aí designado de rústico pela impugnante e assim tratado, tem de verificar-se no momento em que se realizou a transmissão onerosa, pois aí radica o facto tributário na sua dimensão temporal.

L. Por força do regime transitório instituído no art. 5º do DL. 442-A/88, de 30/11, só os ganhos decorrentes da alienação de direitos reais relativos a prédios rústicos ou urbanos, adquiridos a título oneroso antes da entrada em vigor do CIRS (01/01/1989), estavam subtraídos à tributação em sede de IRS, valendo a disposição prevista no n.º 1 da citada norma, apenas para as situações de não sujeição ao imposto de mais-valias, anteriormente em vigor.

M. Sendo de concluir neste aresto, que a valorização e conseqüentemente o ganho inesperado e fortuito, em virtude da efectiva ou potencial afectação a construção tem perfeito enquadramento na previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS, como rendimentos da categoria G.

N. Não se verifica a ilegalidade sentenciada, pelo que a liquidação impugnada deve manter-se na ordem jurídica.

O. A douta sentença recorrida violou o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10º do CIRS, na redacção então vigente.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

A impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A – Salvo o devido respeito, o presente recurso não aponta qualquer vício à sentença recorrida, dado que, a sentença perfilha de forma clara, as conclusões inseridas no recurso;

B – Com efeito, entre o vício alegado e reconhecido na sentença e o objecto do presente recurso não à identidade, dado que o vício invocado e reconhecido na sentença, era apenas o de que em concreto, o terreno da Impugnante, por ter natureza rústica no momento de aplicação do CIRS, não está sujeito à regra de tributação do art.º 5º do Dec.-Lei n.º 442-A/88 de 30.11, não havendo identidade entre o bem adquirido e o bem vendido, tanto mais que em 1998, o CIMV se encontrava revogado há mais de 10 anos;

C – Tal como decidido no Ac. Do STA de 29.03.2006 citado na douta sentença, o recurso deve ser julgado improcedente;

Como é de JUSTIÇA

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

1. Recorrente: Representante da Fazenda Pública

2. Objecto do recurso: a questão objecto do presente recurso consiste em saber se os ganhos (Mais-Valias) resultantes da venda, em 1998, de um terreno, agora destinado a construção, mas adquirido como prédio rústico em 1974, estão isentos de IRS por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-lei n.º 141/92 de 17/6).

Alega a ilustre recorrente, e este é o principal argumento da sua contestação à decisão recorrida, que já anteriormente à vigência do CIRS se mostravam tais ganhos sujeitos a imposto de mais-valias, na medida em que o extinto CIMV sujeitava a imposto “os ganhos com a transmissão onerosa de terrenos para construção”, compreendendo o conceito de terrenos para construção”...os assim declarados no título aquisitivo” (cfr. art. 1º, n.º 1 e n.º 2). E que à data da transmissão já era clara e inequívoca a intenção de destinar a construção o terreno, facto que foi feito constar expressamente pelas partes no título aquisitivo - a escritura de compra e venda.

3. Fundamentação:

Afigura-se-nos que recurso não merece provimento, devendo ser confirmada a sentença recorrida que, aliás, está conforme com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo – vide Acórdãos de 29.03.2006, processo 01213/05 <sup>(1)</sup> e de 12.12.2006, processo 01100/05, ambos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

É que, conforme resulta da matéria de facto provada, na data da aquisição (1974) o imóvel em causa era um prédio rústico e até à data da venda o mesmo destinou-se sempre a cultivo agrícola.

Com efeito o que interessa para a aplicação do regime transitório do artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (diploma que aprovou e regulou a entrada em vigor do Código do IRS) é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal (1 de Janeiro de 1989).

Vejam os.

Nos termos do art. 1º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17º da Lei n.º 2 030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

Disponha por sua vez o n.º 2 do mesmo normativo que eram «havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo. Já o regime do art. 10º n.º 1 Código do IRS, na sua redacção original, classificou como rendimentos da categoria G os ganhos obtidos que, não sendo considerados

rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultassem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Porém, o regime transitório da categoria G, previsto pelo art. 5.º n.º 1 do DL. 442A/88 de 30.11, veio estabelecer que “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código”.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2006, acima citado, «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS».

Ora, como resulta da matéria de facto dada como provada, o prédio em questão era, à data da entrada em vigor do Código do IRS, um prédio rústico destinado ao cultivo agrícola tendo sido adquirido, também nessa qualidade, antes da vigência do referido diploma legal.

Assim sendo, haverá de concluir-se que os ganhos resultantes da respectiva venda estão isentos por estarem abrangidos no regime transitório previsto no artº 5º n.º 1 do Decreto-lei n.º 442-A/88 (redacção do Decreto-lei n.º 141/92 de 17/6).

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a). Em 3/6/1998, a impugnante vendeu à sociedade “Silvousa, Construção, Compra e Venda de Imóveis, Lda”, pelo preço de 30.000.000\$00, “o prédio rústico para construção urbana”, sito no Lugar da Fonte ou das Agradas, da freguesia de Tougues, com a área de três mil duzentos e cinquenta metros quadrados, descrito na Conservatória de Registo Predial do concelho de Vila do Conde, sob o n.º 25347, do Livro B - 66, inscrito na matriz predial sob o artigo 174. - cfr. fls. 15/18.

b). A impugnante entrou na posse do imóvel identificado em a), em 1974, na sequência de partilha.

c). Em 3/6/1998, pela sociedade “Silvousa, Construção, Compra e Venda de Imóveis, Lda” (adquirente do referido terreno) foi liquidada a sisa correspondente a tal aquisição, tendo sido declarado que se pretendia comprar o seguinte:

“- Terreno destinado a construção urbana, com a área de 3.250 m2;

- Sito no lugar das Agradas, freguesia de Tougas;

- Omitido na respectiva matriz, não tendo ainda apresentado a declaração para a sua inscrição, (...).

- O terreno constitui a totalidade do prédio rústico inscrito na respectiva matriz sob o artigo 174.” - cfr. fls. 58 do P.A apenso.

d). Na sequência de uma acção inspectiva levada a cabo pelos Serviços Fiscais, estes concluíram que o terreno identificado em a), era de considerar como para construção e como tal sujeito a IRS dado ter vindo à posse do sujeito passivo posteriormente a 9/6/65 e, conseqüentemente, propuseram uma correcção no valor de 14.882.378\$00 (6 74.232,99) - cfr. relatório de fls. 32/35 do P.A apenso.

e). Em resultado de tal correcção, a Administração Tributária emitiu a liquidação n.º 5331642973, com imposto a pagar no montante de 6 31.503,04, cuja data limite para pagamento ocorreu em 4/9/2002 - cfr. fls. 54 do P.A..

f). A presente impugnação foi apresentada em 3/12/2002 - cfr. fls. 2 dos autos.

g). Na data da aquisição, em 1974, o imóvel identificado em a) era um prédio rústico.

h). Até à venda, o referido terreno destinou-se sempre a cultivo agrícola.

3 – O terreno em causa nos autos foi adquirido pela Impugnante em 1974, na sequência de partilha, como terreno agrícola, e destinou-se sempre a cultivo agrícola até à sua venda, ocorrida em 1998, com destino a construção.

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se esta venda está sujeita a tributação em IRS, a título de mais-valias.

O art. 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, estabelece um «Regime transitório da categoria G» nos termos do qual, na redacção inicial «os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código».

No que concerne a terrenos, o Código do Imposto de Mais-Valias apenas previa a tributação nos casos de «transmissão onerosa de terreno para construção» (art. 1.º, n.º 1.º, daquele Código).

Nos termos do § 2.º do mesmo artigo, «são havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo».

No caso em apreço, não vem provado que o terreno em causa estivesse integrado em zona urbanizada ou compreendida em plano de urbanização, pelo que a qualificação como terreno para construção, para efeito do Imposto de Mais-Valias, só poderia advir de declaração como tal no «título aquisitivo».

Este «título aquisitivo» era o título através do qual o transmitente do terreno, que era o sujeito passivo do Imposto de Mais-Valias, o adquiriu e não o título através do qual o transmitiu, pois este, na mesma terminologia, teria, decerto, a designação de «título transmissivo» ou «título translativo».

No caso em apreço, não se demonstrou que no título aquisitivo do terreno em causa tivesse sido declarado que a aquisição do terreno tinha em vista a construção, pelo que os ganhos obtidos com transmissão do prédio em causa não estavam sujeitos a Imposto de Mais-Valias.

É certo que há uma valorização dos terrenos agrícolas quando são transformados em terrenos para construção e afectados a actividade comercial ou industrial dos seus titulares, situação que passou a ser tributada em sede de IRS, na categoria de mais-valias, com a redacção dada à alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho. No entanto, essa situação não era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias e, ao passar a sê-lo em sede de I.R.S., a título de mais-valias, também em relação a estas valorizações se limitou o âmbito de incidência aos casos em que «a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código», como se estabeleceu na nova redacção que naquele diploma foi dada ao art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88. (2)

Assim, para que a transmissão do terreno referida nos autos fosse tributada em sede de IRS, era necessário que, antes da data da entrada em vigor do CIRS, que ocorreu em 1-1-1989, o terreno em causa fosse qualificado como terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.

Não valem, neste contexto de tributação em sede de mais-valias, considerações atinentes à materialidade económica das situações de valorização de terrenos agrícolas, derivada da sua transformação em terrenos de construção e à sua pretensa identidade com as situações de valorização de terrenos adquiridos e transmitidos como terrenos para construção.

Na verdade, é patente pelo art. 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias que ele não tinha a vocação para tributar a generalidade das situações de valorização de bens que tem o CIRS.

Aliás, o próprio Preâmbulo do Código do Imposto de Mais-Valias expressamente refere a deliberação restrição do âmbito de incidência do imposto, a título experimental, a algumas das situações de valorização de bens, alguns dos ganhos «trazidos pelo vento» e não todas as situações que poderiam abstractamente considerar-se equiparáveis.

Com efeito refere-se no ponto 2 desse preâmbulo que «a ideia de que se partiu para traçar os limites do imposto foi a de considerar mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda. É uma ideia decerto sujeita a reparos sob o ponto de vista teórico, mas que tem a vantagem de poder ser utilizada na prática. No entanto, resolveu-se aplicá-la, não a todos os bens naquelas condições, e sim apenas aos bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação. É o que acontece, sem dúvida, com os terrenos para construção; com os elementos do activo imobilizado das empresas (entre eles os trespases e os alvarás) e os seus bens de rendimento; com o direito ao arrendamento dos escritórios e consultórios; com as quotas em sociedades e as acções». «Caem precisamente sob a alçada do imposto as mais-valias desses quatro grupos de bens. Mas fica a porta aberta para se alargar a base da incidência, trazendo-lhe outros bens com as respectivas mais-valias, muito embora só possa pensar-se em fazê-lo depois de colhida a experiência deste diploma e de bem delineados em vários sectores os contornos da evolução económica que está em curso».

Por outro lado, o afastamento pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 da tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que, à data da entrada em vigor do CIRS, eram qualificados como terrenos agrícolas (e, por isso, estavam fora do âmbito de incidência do Código do Imposto de Mais-Valias) compreende-se pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art. 103.º, n.º 3, da CRP, só

era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral <sup>(3)</sup>, que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.

No caso em apreço, o terreno em causa foi adquirido como terreno agrícola e era terreno agrícola à data da entrada em vigor do CIRS, pelo que é de concluir que, em face do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, os ganhos obtidos com a sua transmissão não se inserem no âmbito de incidência do IRS.

Por isso, não merece censura o decidido na sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> I - Nos termos do art. 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30/11, os ganhos que não eram sujeitos a imposto de Mais-Valias só ficavam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens a que respeitam tivesse sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS. II - Se, antes da sua vigência, foi adquirido um prédio rústico, vendido em 1996, agora como terreno para construção, os ganhos daí resultantes não estão sujeitos a IRS, por não estarem abrangidos pela citada previsão legal.

<sup>(2)</sup> A redacção do n.º 1 deste art. 5.º passou a ser a seguinte:

«os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código».

<sup>(3)</sup> Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 2ª7.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Incompetência em razão do território. Regime da incompetência. Extinção dos tribunais tributários de 1.ª instância.*

### Sumário:

- I — *A competência dos tribunais administrativos e fiscais, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública, sem qualquer distinção do nível do interesse público subjacente a qualquer tipo de competência, pelo que às decisões judiciais de incompetência se aplica subsidiariamente o regime previsto no processo civil para a incompetência absoluta, mesmo à incompetência em razão do território.*
- II — *Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, é competente para o conhecimento de um recurso contencioso da competência de tribunais tributários de 1.ª instância, que estava pendente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa no momento da sua extinção, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 182/07-30.

Recorrente: Ministério Público no conflito negativo de competência suscitado entre os TAF de Lisboa e Porto.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Excelentíssima Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo vem requerer a resolução do conflito negativo de competência gerado entre o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa e o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto relativamente a um processo de recurso contencioso em matéria tributária que foi instaurado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, antes de 1-1-2004,

O Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, para onde foi remetido processo na sequência da extinção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, por despacho de 15-4-2004,

declarou-se a incompetente em razão do território para conhecer de considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e enviando-lhe o processo.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, por despacho de 22-3-2007, declarou-se também incompetente, em razão do território, considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

As referidas decisões transitaram em julgado (fls. 3).

A Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto pronunciou-se sobre o conflito, mantendo a posição assumida no despacho em que declarou a incompetência territorial deste Tribunal.

Com dispensa de vistos, por se tratar de questão já várias vezes apreciada neste Supremo Tribunal Administrativo, vêm os autos à conferência para decidir.

2 – As decisões referidas foram proferidas num processo de recurso contencioso, na vigência do E.T.A.F. de 1984 e da L.P.T.A..

Assim, por força do art. 2.º, n.º 1, da Lei n.º 13/2002, de 29 de Fevereiro, e do art. 5.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, são aqueles os diplomas aplicáveis.

Não havendo norma especial na L.G.T. ou no C.P.P.T. sobre conflitos de competência entre tribunais tributários (<sup>1</sup>), há que fazer apelo às normas do E.T.A.F. de 1984 e da L.P.T.A., por força do disposto no art. 2.º, alínea c), do C.P.P.T..

A L.P.T.A. remete, no seu art. 97.º, para o disposto na lei de processo civil, no que não está expressamente regulado nos artigos seguintes.

Nos termos do n.º 2 do art. 115.º do C.P.C. «há conflito, positivo ou negativo, de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram competentes ou incompetentes para conhecer da mesma questão».

É isso que ocorre no caso em apreço e, por isso, não pode deixar de entender-se que se está perante um conflito de competência que importa resolver.

Como já foi decidido por este Supremo Tribunal Administrativo em vários arestos, não tem aplicação no contencioso tributário (e também no contencioso administrativo) o regime do art. 111.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que «a decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido oficiosamente suscitada». (<sup>2</sup>)

Com efeito, no C.P.C. prevêm-se regimes distintos para incompetência absoluta (competência internacional, em razão da hierarquia e em razão da matéria) e para a incompetência relativa (em razão do valor ou do território).

O regime da incompetência absoluta caracteriza-se por

- a) ser sempre de conhecimento oficioso (art. 102.º, n.º 1, do C.P.C.);
- b) poder ser conhecida até ao trânsito em julgado da sentença proferida sobre o fundo da causa (art. 102.º, n.º 1, do C.P.C.);
- c) a decisão sobre incompetência absoluta do tribunal, embora transite em julgado, não tem valor algum fora do processo em que foi proferida, salvo nos casos de incompetência em razão da matéria e da hierarquia em que a decisão seja proferida pelo S.T.J. ou pelo Tribunal dos Conflitos (arts. 106.º e 107.º do C.P.C.).

O regime da incompetência relativa é o seguinte:

- a) nem sempre é de conhecimento oficioso (arts. 109.º, n.º 1, e 110.º do C.P.C.);
- b) não pode ser conhecida até ao trânsito em julgado da sentença, podendo, em regra, ser arguida apenas pelo réu até ao termo do prazo para a contestação (art. 109.º, n.º 1) ou ser suscitada pelo tribunal, quando for de conhecimento oficioso, até ao despacho saneador, ou, quando ele não existir, até ao primeiro despacho subsequente aos articulados, excepto no que concerne à incompetência do tribunal singular, por o julgamento da causa competir a tribunal colectivo, que pode ser suscitada pelas partes ou oficiosamente conhecida até ao encerramento da audiência de discussão e julgamento (art. 110.º do C.P.C.);

c) a decisão transitada em julgado resolve definitivamente a questão da competência, mesmo que esta tenha sido oficiosamente suscitada (art. 111.º do C.P.C.).

A justificação para a distinção, no domínio do processo civil, entre os regimes da incompetência absoluta e da incompetência relativa, previstos nos arts. 101.º e seguintes do C.P.C., assenta na natureza das normas de competência: se a violação é de normas de interesse e ordem pública a incompetência é absoluta; se se trata de violação de meras normas de interesse e ordem particular a incompetência é relativa (<sup>3</sup>).

É precisamente a natureza diferente dessas normas de competência, no domínio do processo civil, que está subjacente ao regime do art. 100.º, em que se estabelece que «as regras de competência em razão da matéria, da hierarquia, do valor e da forma de processo não podem ser afastadas por vontade das partes; mas é permitido a estas afastar, por convenção expressa, a aplicação das regras de competência em razão do território, salvo nos casos a que se refere o artigo 110.º».

É certo que, neste art. 110.º se prevêm algumas situações em que a apreciação da incompetência relativa é de conhecimento oficioso o que, aliado à proibição de afastamento convencional da com-

petência, revela que algumas regras de competência em razão do território serão também de ordem pública.

No entanto, as normas de competência em razão do território que são de ordem pública serão apenas essas expressamente referidas no art. 110.º e, mesmo em relação a estas, o interesse público subjacente será de segunda ordem, uma vez que se fazem limitações à possibilidade de conhecimento oficioso, que só pode ser efectuado até ao despacho saneador ou, se ele não existir, até ao primeiro despacho subsequente ao termos dos articulados (art. 110.º, n.º 3, do C.P.C.) ou, no caso de se tratar de incompetência do tribunal singular, por o julgamento da causa competir a tribunal colectivo, até ao encerramento da audiência de discussão e julgamento.

Porém, no contencioso administrativo prevê-se no art. 3.º da L.P.T.A. que «a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria».

Em face da referida razão da distinção entre os regimes da incompetência absoluta e da incompetência relativa, esta afirmação do interesse de ordem pública generalizado das regras de competência, sem qualquer distinção entre interesses de primeira e segunda ordem, tem de ser interpretada como sendo uma manifestação legislativa da intenção de aplicar a todos os tipos de incompetência o regime da incompetência absoluta.

Por isso, é de afastar a aplicabilidade à situação em apreço, do regime previsto no art. 111.º, n.º 1, do C.P.C..

3 – Nos termos do art. 62.º, n.º 1, alínea e) e 63.º, n.º 1, do E.T.A.F. os recursos de actos administrativos relativos a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o Supremo Tribunal Administrativo ou o Tribunal Central Administrativo são da competência do tribunal da área da autoridade que praticou o acto.

No momento em que foi interposto o recurso contencioso, era competente para tal o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, por ser em Lisboa a sede da Direcção-Geral de Impostos.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa foi extinto, nos termos do art. 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com a entrada em funcionamento do novo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, na sequência da Portaria n.º 1418/2003, de 30 de Dezembro.

De harmonia com o disposto nos n.ºs 2 e 3 daquele art. 10.º, «os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal tributário de 1.ª instância à data da respectiva extinção, transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição» e «os processos pendentes nos juízos tributários de Lisboa e Porto são redistribuídos pelos Tribunais Tributários de Lisboa, de Loures e de Sintra, e do Porto e de Penafiel, respectivamente, de acordo com as novas regras de competência territorial».

Assim, resulta claramente destas normas que não há qualquer viabilidade legal de processos do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa serem redistribuídos ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que seria competente à face das novas regras de competência territorial, pois todos os processos que existiam naquele primeiro Tribunal apenas podem transitar para os Tribunais Tributários de Lisboa, de Loures e de Sintra.

Neste sentido tem decidido uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 851/04;
- de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 853/04;
- de 9-2-2005, proferido no recurso n.º 983/04;
- de 23-2-2005, proferido no recurso n.º 1003/04;
- de 4-5-2005, proferido no recurso n.º 854/04;
- de 22-6-2005, recurso n.º 253/05.

Termos em que acordam neste Secção do Contencioso Tributário em decidir o presente conflito no sentido de ser territorialmente competente para o conhecimento do recurso contencioso o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(<sup>1</sup>) O n.º 3 do art. 97.º do C.P.P.T., estabelece que são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos os conflitos de competências entre tribunais tributários e tribunais administrativos e entre órgãos da administração tributária do governo central, dos governos regionais e das autarquias locais.

(<sup>2</sup>) Neste sentido, pode ver-se, por exemplo, o acórdão de 22-6-2005, recurso n.º 253/05.

(<sup>3</sup>) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 215.



## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

### Sumário:

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º 231/07-30.

Recorrente: VPC — Portugal, Vendas por Correspondência, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau. (por vencimento).

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

I — VPC — Portugal, Vendas Por Correspondência, L.<sup>da</sup>, com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação de IVA do mês de Outubro de 2002, no montante de € 28.181,92, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Doutra Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI” (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC;

V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”;

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art.º 30do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103º, n.º 2 todos da CRP, bem como no artº 8º, n.º 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor”;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular nº19/89, de 18-12.”

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “usos comerciais” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXX. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXI. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIV. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXV. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVI. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, quando

de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXVIII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XXXIX. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XL. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.<sup>a</sup> Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLI. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, alínea i), e 103.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2 da CRP e, também, no art.<sup>o</sup> 8.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1 da LGT;

XLIII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.<sup>o</sup> 13.<sup>o</sup> da CRP;

XLIV. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doutra Sentença recorrida,

XLV. E pela anulação da liquidação impugnada;

XLVI. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, alínea i), e 103.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2 da CRP, no art.<sup>o</sup> 8.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.<sup>o</sup> 13.<sup>o</sup> da CRP; e,

XLVII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

XLVIII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

XLIX. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juízes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.<sup>o</sup> 43.<sup>o</sup> da LGT e no art.<sup>o</sup> 61.<sup>o</sup> do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n.<sup>o</sup> 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.<sup>o</sup> 79.<sup>o</sup> da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juízes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

A Mma. Juíza “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Por despacho do Exmo. Relator foi suscitada a questão prévia da competência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do presente recurso.

Notificada deste despacho, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Doutra Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Doutra Sentença recorrida que “No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”;

Acrescenta, ainda, a Doutra Sentença recorrida que “para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”

E, mais, conclui “que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”.

Acresce, ainda, que a Doutra Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, “por analisar exaustivamente a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério administrativo”.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: “É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do n.º 3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Doutra Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Doutra Sentença recorrida sintetizou: “Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas supra, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Doutra Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doutra Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Doutra Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, “O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.”

”No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”

Ora, como muito bem delimitado na Doutra Sentença recorrida, “Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular nº19/89, de 18-12.”»

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

«Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Doutra Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial Trois Suisses International e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Outubro de 2002, em causa nos presentes autos, computou no montante de € 28.181,92;

E) Em 12-12-2002, a impugnante deduziu reclamação graciosa da autoliquidação identificada em D), a qual, porém, não foi objecto de decisão expressa.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria Central do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa em 14-7-2003.

III – 1.- Foi suscitada pelo Exmo. Relator a competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para apreciar o presente recurso, por este, em seu entender, não versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo, por isso, para o efeito competente o TCAS.

Refere-se a este propósito que, nomeadamente, as conclusões XXX, XXXIV, XXXIX e XL das alegações de recurso apresentadas pela recorrente enunciam juízos conclusivos fácticos não contemplados no probatório nem no discurso jurídico da sentença recorrida: - “as ofertas da recorrente aos seus clientes estão em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade”; “o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, é manifestamente excessivo”; “estar-se-ão a colocar as empresas portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector em que, pela sua natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”, - já que, sobre esta matéria, se decidiu na sentença recorrida que o critério legal de oferta de pequeno valor, contido na Circular 19/89, de 18.12, é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos parâmetros legais da razoabilidade e é objectivo por fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios.

Deste modo, verificar-se-ia divergência com o decidido em sede de matéria de facto, e nomeadamente no que respeita às ilações de facto retiradas do probatório, pelo que se afigura ao Exmo. Relator que o presente recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Com efeito, nas aludidas conclusões a recorrente afirma que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo, com a lei vigente;» e que «... o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;».

Accepta a recorrente que alega, na verdade, que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere, mas tal afirmação está também contida na sentença recorrida quando nela se conclui que «... a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.».

E, assim sendo, a recorrente não está a invocar nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dá-lo como tal.

A esse respeito, a recorrente não aponta, pois, à sentença recorrida qualquer erro na apreciação dos factos ou sequer a contradiz nem exige a este Tribunal que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Aliás, a única questão que está em apreço nos presentes autos, quer para a sentença recorrida, quer para a própria recorrente, é apenas a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério consubstanciado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, e não a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais e se são ou não de pequeno valor.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

2.- Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

3.- Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165º, n.º 1, alínea i) e 103º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

4.- Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos a seguir.

5.- Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva

imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejamos. Estabelece o artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”.

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5%0 (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

6.- A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam ao Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino* (vencido, conforme declaração junta).

### Voto de vencido

A recorrente, na alegação do presente recurso, conclui que o preço das ofertas da recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela.

A sentença recorrida - muito embora dizendo, sem qualquer justificação aliás, que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor - não faz o julgamento da matéria de facto alegada no recurso, mormente nada assenta acerca de quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto; nada assenta quanto ao montante das “ofertas” efectuadas; como nada assenta no que respeita ao demais circunstancialismo justificativo mormente do montante unitário e total das “ofertas” efectuadas.

Afigura-se, assim, haver necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso.

Pelo que será prematuro concluir pela ilegalidade da liquidação (por legalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, apenas procura interpretar a lei aplicável ao caso).

Estou deste modo a dizer do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso - conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente).

*Jorge Lino.*

### Acórdão de 6 de Junho de 2007.

Processo n.º 241/06-30.

Recorrente: Repsol Portuguesa, S. A.

Recorrida: Câmara Municipal de Matosinhos.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Repsol Portuguesa, S.A., melhor identificada nos autos, notificada do acórdão proferido neste Supremo Tribunal Administrativo, a fls. 2.050 a 2.060, vem, nos termos do disposto nos art.ºs 1º da LPTA e 669º, n.ºs 1, alínea a) e 2 e 668º, n.º 1, als. b), c) e d) do CPC, pedir a sua aclaração, nulidade e reforma com os fundamentos que constam de fls. 2.080 a 2.091, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de o pedido ser indeferido.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

#### 2 – QUANTO À ACLARAÇÃO

Dispõe o artº 669º, n.º 1, alínea a) do CPC que qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença “o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (vide, por todos, Acs. de 12/1/00, in rec. n.º 13.491 e de 10/5/00, in rec. n.º 22.648).

Ensina, porém, o Prof. Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 151 e 153, que “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos...”

Para poder ser entendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença...

Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

Ora, da análise da pretensão da recorrente não vemos que ela concretize qualquer ambiguidade ou obscuridade da decisão cuja aclaração se pretende.



Com efeito, o que o requerente refere é tão só que não tem “maneira de compaginar o que foi objecto de decisão” com o acórdão transcrito no aresto reclamando, “já que não tem acesso a este, que não se diz se está ou não publicado, pelo que, designadamente, não pode aquilatar, como é seu direito, em que medida ocorrerá a referida interpretação e aplicação uniformes do Direito.

Acresce que, dizendo-se que se passava a transcrever o anterior aresto, e, efectivamente, sendo a frase seguinte iniciada por aspas (“quanto à ofensa de caso julgado: (...), não se sabe onde termina a transcrição”.

De qualquer forma, sempre diremos que, estando o acórdão citado transcrito no aresto reclamando, está assim o requerente em condições de “compaginar o que foi objecto de decisão com o citado acórdão”.

Por outro lado e como bem salienta o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “o acórdão citado está publicado no Apêndice ao Diário da República de 6-7-2005, a pags. 1521-1536, sendo certo que o requerente tinha obrigação de o saber, vistos os termos dos art<sup>os</sup> 16<sup>o</sup> da LPTA e 30<sup>o</sup> do CPTA”.

Por último, basta uma leitura mais cuidada do aresto reclamando para facilmente se concluir que a transcrição do citado acórdão se inicia em “Quanto à ofensa de caso julgado” e termina em “Não se tem, pois, por demonstrado o pretendido desvio de poder”.

Pelo que sempre se dirá que o aresto reclamando é claro e não padece de qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Assim, o pedido de aclaração não pode obter merecimento.

### 3 – QUANTO ÀS NULIDADES

Da análise do requerimento em causa, ressalta com toda a evidência que as mesmas têm por objecto questões que a requerente, nas suas contra-alegações do recurso interposto para este Supremo Tribunal, havia suscitado quanto à matéria de facto, pondo-a em causa e sobre as quais o aresto reclamando não se teria pronunciado, nem especificado os fundamentos de facto completos, incorrendo, assim, em contradição entre os seus fundamentos e a decisão.

Mas, mais uma vez, carece de razão.

Na verdade e como, também, bem anota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, no referido parecer, “nas contra-alegações de fls. 1942 e segs. o Requerente podia ter usado do art<sup>o</sup> 684<sup>o</sup>-A n.º 2 do CPC e o recurso seria, certamente, julgado no Tribunal Central Administrativo, que conhece de facto e de direito, ao contrário do que sucede, no caso, com o STA, que apenas conhece de direito (cfr. o n.º 4 do art<sup>o</sup> 21<sup>o</sup> do ETAF96)”.

Sendo assim, não pode agora socorrer-se do predito art<sup>o</sup> 668<sup>o</sup> para colmatar a sua omissão.

Por outro lado, estando a competência deste Supremo Tribunal circunscrita à matéria de direito, o elenco probatório fixado pela instância não podia agora ser censurado.

Pelo que e face à factualidade estabelecida no aresto reclamando e aos seus fundamentos, não se vislumbra que o mesmo não se tivesse pronunciado sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão.

E não se verifica também a apontada nulidade decorrente da alegada oposição entre os fundamentos e a decisão, uma vez que esta resulta antes como conclusão lógica a retirar das premissas levadas à respectiva fundamentação.

Assim como não se vislumbra que no aresto reclamando não se tenham indicado os fundamentos de facto que justificaram a decisão, como resulta, também, da sua simples análise.

Pelo que a arguição das referidas nulidades não pode, também, obter merecimento.

### 4 – QUANTO À REFORMA DO ACÓRDÃO

Esta questão, tal como vem formulada pela requerente e face ao inevitável indeferimento da arguição das nulidades, está prejudicada.

5 – Nestes termos e sem necessidade de mais explanações, se indefere o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 €.

Uma vez transitada em julgado a presente decisão, remetam-se os autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, por ser o competente (cfr. art<sup>o</sup> 183<sup>o</sup>-A, n.º 4 do CPPT, na redacção de então) para conhecer e decidir da questão da caducidade da garantia, posta no requerimento de fls. 2.139 a 2.179.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 6 de Junho de 2007.****Assunto:**

*IVA. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais. artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*

**Sumário:**

- I — Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA.*
- II — Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 271/07-30.

Recorrente: VPC — Portugal, Vendas por Correspondência, L.<sup>da</sup>

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. VPC — PORTUGAL, Vendas por Correspondência, Ld., com sede na Rua Maria Luísa Holstein, 4, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, a liquidação de IVA, respeitante ao mês de Abril de 2003.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Douta Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n. 1 do art. 668º do CPC;

V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

VI. A Circular n. 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n. 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n. 1, alínea i) e no art. 103.º, n. 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n. 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art. 8º, n. 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n. 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n. 1, alínea i) e 103.º, n. 2 todos da CRP, bem como no art. 8.º, n. 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art. 112.º, n. 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor”,

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art. 3.º, n. 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n. 3 do art. 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5 %0 do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular no 19/89, de 18-12”.

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção das liquidações impugnadas é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art. 668º, n. 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “usos comerciais” pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art. 13º da CRP;

4. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXX. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXI. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n. 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIII. O Código do IVA, no seu art. 3º, n. 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIV. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXV. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n. 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVI. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVII. A Circular n. 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, quando

de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXVIII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XXXIX. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%0 do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XL. Acresce que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLI. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165º, n. 1, alínea i), e 103º, n. 2 da CRP e, também, no art. 8.º, n. 1, da LGT;

XLIII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art. 13º da CRP;

XLIV. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doutra Sentença recorrida,

XLV. E pela anulação da liquidação impugnada;

XLVI. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165º, n. 1, alínea i), e 103º, n. 2 da CRP, no art. 8.º, n. 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP; e,

XLVII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

XLVIII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a incidência de um imposto,

XLIX. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tais liquidações, nos termos do disposto no art. 43º da LGT e no art. 61º do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n. 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art. 79º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.

2) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5% do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n. 3, alínea f) do CIVA.

4) A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam *ofertas de pequeno valor*, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5%0 do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a auto liquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, designadamente no mês de Abril de 2003, no montante total de € 52.575,35

6) A impugnante deduziu reclamação graciosa, em 17 de Junho de 2003, a qual foi indeferida por despacho de 3/5/2004, notificado à impugnante em 19/5/2004.

7) Em 16 de Janeiro de 2004 foi deduzida a impugnação.

3. São várias as questões suscitadas pela recorrente, a saber: 1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis (conclusões I a V). 2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas (conclusões VI a XVI). 3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade (conclusões XVII a XXIX). 4. revogação da Sentença Recorrida (conclusões XXX e ss.).

Vejamos cada questão de per si.

3.1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis.

Ou seja: a falta de especificação de fundamentos de direito

Segundo o recorrente a sentença, por força deste vício, é nula, nos termos do art. 668º do CPC.

Mas não tem razão.

A eventual inexistência de lei que suporta a decisão recorrida será eventualmente erro de direito, que não nulidade de decisão. A sentença recorrida indica uma norma legal. Se ela não suporta a decisão é questão que nada tem a ver com a não especificação de fundamento de direito.

Não procede, neste ponto, e quanto a esta questão, a pretensão da recorrente.

3.2. A omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Quanto a este último ponto foi indicada na sentença a norma violada. Se foi mal indicada é ponto que não contende com a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, configurando antes eventual erro de julgamento.

No tocante ao primeiro ponto, também não há omissão, pois a circular, eivada alegadamente de inconstitucionalidade, foi apreciada por remissão para acórdão do TCA.

Não há pois nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede assim esta segunda questão.

3.3. A Oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

No tocante ao 1º ponto, refere a recorrente que “a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3º, n. 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela AF também está correcta”.

Que dizer?

Pois bem.

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do “pequeno valor” e da “conformidade com os usos comerciais” acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%0 do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou <sup>(1)</sup>.

A questão da violação do princípio constitucional da igualdade tem a ver com a circular questionada, ponto que abordaremos adiante.

3.4. Revogação da Sentença Recorrida (a ilegalidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro).

Já vimos qual o teor da circular sob censura (vide pontos 3 e 4 do probatório).

Vejamos então.

As transmissões gratuitas de bens quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, estão sujeitas a IVA – art. 3º, 3, f) do CIVA.

Com a seguinte excepção: “as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais” – parte final do citado normativo.

A lei não conceptualiza o que sejam ofertas de pequeno valor e usos comerciais referidos no citado normativo.

Mas é evidente que quer o conceito de pequeno valor, quer o conceito de usos comerciais, não são conceitos rígidos, com aplicação uniforme a todos os casos. Aquele porque dependente desde logo valor do bem vendido, vista numa relação entre ambos (bem vendido e bem ofertado). Este, porque os usos comerciais não são os mesmos em todos os ramos do negócio.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de “pequeno valor” e de “usos comerciais”; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n. 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões expostas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado <sup>(2)</sup>.

4. A recorrente pede igualmente uma indemnização, estribando-se nos artºs 43º da LGT e 61º do CPPT.

Vejamos.

A declaração do contribuinte foi efectuada por este de acordo com as orientações genéricas da AT (nºs. 4 e 5 do probatório).

Ora, já vimos que tais orientações eram ilegais.

Daí que a impugnante tenha direito a juros indemnizatórios e só a eles, pois o seu único prejuízo foi o pagamento de imposto que, como vimos, não era devido, e decorreu de um erro da AT – art. 43º, 2, da LGT.

No sentido atrás exposto, pode ver-se igualmente o acórdão deste STA de 23/5/2007 (rec. n. 52/07).

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se a liquidação impugnada, reconhecendo-se à impugnante direito a juros indemnizatórios sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito, assim se julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* (vencido, conforme declaração junta) — *Baeta de Queiroz*.

#### Voto de vencido

A recorrente, na alegação do presente recurso, conclui que o preço das ofertas da recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela.

A sentença recorrida — muito embora dizendo, sem qualquer justificação aliás, que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor — não faz o julgamento da matéria de facto alegada no recurso, mormente nada assenta acerca de *quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto*; nada assenta quanto ao *montante das “ofertas” efectuadas*; como nada assenta no que respeita ao demais circunstancialismo justificativo mormente do *montante unitário e total das “ofertas” efectuadas*.

Afigura-se, assim, haver necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso.

Pelo que será prematuro concluir pela ilegalidade da liquidação (por legalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, apenas procura interpretar a lei aplicável ao caso).

Estou deste modo a dizer do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso — conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente).

*Jorge Lino*

<sup>(1)</sup> Acórdão deste STA de 11/4/2007 (rec. n. 35/07), aresto que subscrevemos.

<sup>(2)</sup> Acórdão citado.

**Acórdão de 6 de Junho 2007.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Duplicação de colecta.*

**Sumário:**

*A oposição à execução fiscal, baseada na alegação de que a quantia exequenda corresponde a tributação já paga «conforme o artigo 19.º da Convenção entre Portugal e a Suíça relativa a imposto sob rendimento e capital», não pode ser rejeitada «por falta de fundamento legal», sem a demonstração cabal de que o caso não é de duplicação de colecta - fundamento de oposição à execução fiscal com previsão na alínea g) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 281/07-30.

Recorrente: Adélia Reis Soares de Castro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Lino (por vencimento).

1.1 Adélia Reis Soares de Castro vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 4-12-2006, que, nestes autos de oposição à execução fiscal, nos seus próprios termos, rejeita «a presente oposição por falta de fundamento legal», «não sendo a mesma convalidada em impugnação, uma vez que o oponente ainda está em prazo de o poder fazer por si» - cf. fls. 57 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões - cf. fls. 68 a 75.

1) No mês de Novembro de 2004, a Recorrente foi notificada para os termos da execução fiscal (processo n.º 3565200201006177), cujo valor é de € 52.524,49.

2) Por essa acção executiva a Fazenda Pública veio executar a liquidação de IRS que lhe foi comunicada anteriormente.

3) Em 4 de Dezembro de 2004, a Recorrente apresentou no Serviço de Finanças de Valongo - 2. Ermesinde, oposição à dita execução, com fundamento em que, desde logo, no seu entender a referida execução carecer de fundamento.

4) De facto, a liquidação comunicada à Recorrente teve por base a declaração de rendimentos relativa ao ano de 2000.

5) Nessa declaração foi incluída, como rendimento colectável, a quantia de Pte.

30.141.533\$00, proveniente da remissão de fundos de aposentados a que a Recorrente tinha direito, e auferidos na Suíça, estado onde trabalhou durante cerca de quinze anos.

6) Esses fundos de aposentados tanto poderiam ser pagos por remissão, como em prestações vitalícias, a partir do momento em que a Recorrente se aposentasse.

7) Como a Recorrente regressou a Portugal após a sua aposentação, preferiu por isso a remição e pagamento dessa quantia de uma só vez.

8) Ora, a Recorrente fez inconscientemente aquela declaração de rendimentos. Essa menção foi feita por um técnico de contabilidade. Isto porque, a Recorrente é uma pessoa iletrada, quase analfabeta funcional.

9) Sendo certo que esse rendimento não estava nem está sujeito a tributação, pois já tinha sido tributado no estado onde a Recorrente os auferiu, conforme artigo 19º da Convenção entre Portugal e a Suíça relativa a imposto sob rendimento e capital.

10) A Recorrente, quando recebeu a liquidação ficou alarmada, e, de imediato, dirigiu - se ao Serviço de Finanças de Valongo 2.

11) Nessa altura, o funcionário que a atendeu disse-lhe que o que a mesma deveria fazer era reclamar da liquidação, apresentando uma declaração de substituição.

12) O que a Recorrente fez, ou seja, dirigiu-se novamente à agência para lhe fazerem a nova declaração de rendimentos do ano de 2000, corrigindo os montantes declarados e entregou-a no Serviço de Finanças.

13) A Requerente agiu em conformidade com as instruções que lhe foram dadas por funcionário juridicamente competente.

14) Com essa nova declaração iniciou-se assim um procedimento gracioso de reclamação.

15) Desta forma, em Dezembro de 2002, a Recorrente recebeu uma notificação da Administração Fiscal a solicitar o envio de determinados documentos para apreciação da declaração de rendimentos apresentada.

16) O que a Recorrente, após proceder à devida tradução dos mesmos, fez.

17) Contudo, a Administração Fiscal ainda não se pronunciou sobre esta reclamação.

18) Em sede de contestação a Digna Representante da Fazenda Pública alegou que a matéria trazida pela oposição versa sobre a legalidade da dívida tributária, pelo que não cabe no âmbito do presente processo.

19) Por outro lado, pela Ilustre Procuradora da República foi proferido douto parecer no sentido de convalidação deste processo em processo de impugnação.

20) Tendo posteriormente sido proferida a sentença de que ora se recorre e em que foi decidido rejeitar a oposição deduzida pela Recorrente por falta de fundamento legal, bem como decidido não ser a mesma convalidada em impugnação, uma vez que a Recorrente ainda está em prazo de o poder fazer por si.

21) Pois bem, a Recorrente não se conforma com a douda decisão, na medida em que, desde logo, no seu entender, alegou que o rendimento que declarou não é tributável, ou seja, exigível.

22) Isto porque, os montantes por si declarados eram descontos que tinha feito no país onde trabalhou - Suíça - e já tinha sido tributada no estado onde os auferiu, conforme artigo 19º da Convenção entre Portugal e a Suíça, relativa a imposto sob o rendimento e capital.

23) Deste modo, e ressalvado o devido respeito por melhor opinião, a Recorrente na petição inicial de oposição à execução fiscal alegou factos integradores da inexigibilidade da dívida exequenda, ou seja, esse rendimento não era nem é tributável, e a Administração Fiscal não podia fazer a sua cobrança.

24) A douda sentença recorrida ao rejeitar a oposição deduzida pela Recorrente por falta de fundamento legal, violou o disposto nos artigos 125º, n.º 1 e 204º, n.º 1, alíneas a) e i) do C.P.P.T, devendo, consequentemente, ser declarada nula e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos.

25) Por outro lado, a douda sentença recorrida determinou ainda que a oposição deduzida pela Recorrente não fosse convalidada em impugnação, na medida em que a Recorrente ainda está em tempo de o fazer por si.

26) Pois bem, sem prejuízo do atrás alegado quanto à rejeição da oposição, caso se entenda que a mesma não tem fundamento legal o que não se concede e só por mera hipótese se admite, entende a Recorrente que a mesma deveria ser convalidada em impugnação.

27) De facto, como atrás se referiu a Recorrente quando recebeu a liquidação, de imediato, dirigiu-se ao Serviço de Finanças.

28) Nessa altura falou com um funcionário da referida repartição que, após lhe explicar a situação, lhe disse que o que a Recorrente deveria fazer era reclamar, apresentando uma nova declaração, o que fez.

29) Com essa nova declaração iniciou-se um processo gracioso de reclamação.

30) Sendo que, posteriormente, e para apreciação da mesma a Administração Fiscal solicitou à Recorrente determinados documentos, que esta já lhe enviou, mas até à data ainda não se pronunciou sobre a reclamação.

31) Acresce que, 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 se mostrem esgotados. E mesmo quando oficiosa a revisão do acto tributário pode ser impulsionado por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela. O que se compreende e impõe por imperativo dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade consagrados no artigo 206º, nº2 da Constituição da República Portuguesa e 55º da L.G.T.

32) O que é o caso dos autos, ou seja, a Administração Fiscal, face à nova declaração, tem o dever de proceder à revisão do acto tributário que sabe não ser devido à Recorrente.

33) Assim, como a Administração Fiscal ainda não se pronunciou, ao abrigo do princípio de que só devem ser anulados os actos que não possam ser aproveitados, caso se entenda que não à fundamento para a oposição, importa aproveitar a petição inicial como meio processual adequado e suficiente para dedução de impugnação da liquidação do imposto em causa.

34) Ao não convalidar a oposição em impugnação a douda sentença violou o disposto nos artigos 125º, n.º 1 e 98º, n.º 4 do C.P.P.T.

35) Pelo que, caso se entenda que não existe fundamento legal para a oposição à execução fiscal deduzida pela Recorrente o que não se admite nem concede, sempre a douda sentença recorrida ao não convalidar a oposição em impugnação judicial violou as normas citadas na conclusão anterior, devendo, consequentemente, ser declarada nula e substituída por outra que determine a dita convalidação.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer - cf. fls. 91.

*A Mma Juiz “a quo” para concluir, também, pela impossibilidade de ordenar a convalidação da oposição em impugnação judicial haveria de estabelecer os factos necessários e suficientes; não os estabeleceu, porém.*



*Significa isso que a sentença é anulável por falta ou insuficiência do julgamento de matéria de facto (cfr., v. g., o ac. de 15.10.03, rec n.º 1191/03, por exemplo).*

*Termos em que sou de parecer que se anule oficiosamente a sentença recorrida, assim se dando provimento ao recurso.*

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Liminarmente, devemos dizer que o passo da sentença recorrida - em que, para não converter a presente oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial, se aduz «que o oponente ainda está em prazo de o poder fazer por si» -, carece em absoluto de fundamento legal.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação, dos termos da sentença recorrida, e perante o conteúdo da petição inicial, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se esta oposição à execução fiscal deve, ou não, ser rejeitada, «por falta de fundamento legal».

2.1 A sentença recorrida apresenta o seguinte teor integral.

*Adélia Reis Soares de Castro, contribuinte n.º 156 055 180, residente na Rua das Carvalhas, n.º 1, Alfena, intenta a presente oposição à execução fiscal n.º 3565200201006177, pendente no Serviço de Finanças de Valongo 2, por dívida de IRS relativa ao ano de 2000, no valor de 52.524,49 euros e acrescido, com fundamento na falta de fundamentação da execução.*

*Dos argumentos expostos na douta petição inicial, resulta que a oponente mais não pretende do que discutir a legalidade em concreto da liquidação do IRS.*

*Atendendo ao teor do art.º 204º do CPPT, a ilegalidade da liquidação apenas pode ser objecto de discussão em sede de oposição quando a lei não assegurar meio judicial de recurso ou impugnação contra o acto de liquidação, o que não é o caso dos autos, pois estava legalmente assegurado o meio judicial de impugnação.*

*A oponente tinha ao seu alcance um meio próprio para atacar a liquidação judicial, a interpor no prazo de 90 dias contados de qualquer dos factos enumerados no art.º 102º do CPPT, o que não fez.*

*Resulta do articulado de fls. 48 a 50, que a Administração Fiscal, ainda não se pronunciou sobre o teor da Reclamação Graciosa e que ainda não se iniciou o prazo para a interposição de impugnação.*

*Pelo que, rejeita-se a presente oposição por falta de fundamento legal.*

*Não sendo a mesma convolada em impugnação, uma vez que a oponente ainda está em prazo de o poder fazer por si.*

2.2 Na sua petição inicial, a oponente, ora recorrente, alega essencialmente que:

A liquidação comunicada à Requerente tem por base a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2000. (artigo 4º)

Nessa declaração foi incluída, como rendimento colectável, a quantia de Pte. 30.141.533\$00, proveniente da remissão de fundos de aposentados a que a Requerente tinha direito, e auferida na Suíça, estado onde trabalhou durante cerca de quinze anos. (artigo 5º)

Esse rendimento não está sujeito a tributação. (artigo 12º)

Pois já tinha sido tributado no estado onde os auferiu conforme o artigo 19º da Convenção entre Portugal e a Suíça relativa a imposto sob rendimento e capital. (artigo 13º)

Quando recebeu a liquidação referida no artigo 2º desta petição a Requerente ficou alarmada e de imediato dirigiu-se ao Serviços de Finanças Requerido. (artigo 14º)

Nessa altura, falou com um funcionário e explicou-lhe a sua situação, ou seja, que aqueles montantes que estavam mencionados referiam-se a uma pensão que tinha direito e que em vez de os receber em prestações havia optado por o receber de uma só vez. (artigo 15º)

Sendo que essas quantias eram descontos que tinha feito na Suíça. (artigo 16º)

Ora, o referido funcionário disse à Requerente que o que a mesma deveria fazer era reclamar da liquidação apresentando uma declaração de substituição. (artigo 17º)

O que a Requerente fez, ou seja, dirigiu-se novamente à agência para lhe fazerem uma nova declaração de rendimentos do ano de 2000, corrigindo os montantes declarados (doc.3). (artigo 18º)

A Requerente agiu em conformidade com as instruções que lhe foram dadas por funcionário juridicamente competente. (artigo 19º)

Com essa nova declaração iniciou-se assim um procedimento gracioso de reclamação. (artigo 20º)

Com data de Dezembro de 2002, a Requerente recebeu uma notificação para serem enviados à Administração Fiscal os seguintes documentos:

- Declaração emitida pelas autoridades fiscais suíças, contendo discriminação do total dos rendimentos auferidos na Suíça durante o período de tributação de 2000;

- Declaração emitida pelas autoridades fiscais suíças, contendo o montante ou montantes de imposto pago na Suíça e a que título durante o período de tributação de 2000. (doc.4). (artigo 21º)

A Requerente remeteu de imediato os documentos pedidos à Administração Fiscal. (artigo 22º)

A Administração Fiscal ainda não se pronunciou sob esta reclamação. (artigo 23º)

2.3 Consoante é jurisprudência corrente e pacífica, a oposição à execução fiscal só é permitida nas hipóteses e com os estritos fundamentos previstos no artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - cf. também o artigo 286º do Código de Processo Tributário, e ainda o artigo 176º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Mas, embora legalmente tipificados, os fundamentos-tipo de oposição à execução fiscal não constituem tipos fechados, e sim tipos abertos, onde, em área de defesa dos administrados, não se adequam os rigorosos princípios da taxatividade e do exclusivismo, que mais se apropriam a uma tipificação concernente à incriminação penal e também de certo modo à sujeição a tributação.

Nos termos da alínea g) do nº1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a oposição à execução fiscal poderá ter por fundamento a duplicação de colecta.

E diz o n.º 1 do artigo 205º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário que haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago 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.

No caso *sub judicio*, o fundamento substantivo essencial da oposição à execução é, expressamente, o de que «Esse rendimento não está sujeito a tributação»; «Pois já tinha sido tributado no estado onde os auferiu conforme o artigo 19º da Convenção entre Portugal e a Suíça relativa a imposto sob rendimento e capital» (artigos 12º e 13º da petição inicial).

Quer dizer: a oponente, ora recorrente, no presente processo de oposição, alega, no fundamental, que, pela execução fiscal em questão, está a ser-lhe cobrada uma quantia já por si paga na Suíça, referente ao mesmo facto que aí determinou uma liquidação de imposto sobre rendimento e capital.

Ora, assim sendo, a oponente, ora recorrente, na realidade, invoca factualidade constitutiva de fundamento legal de oposição à execução fiscal: a duplicação de colecta.

Pelo que não se nos afigura a propósito (ao menos por ora) dizer-se, como diz a sentença recorrida, que «*Dos argumentos expostos na douda petição inicial, resulta que a oponente mais não pretende do que discutir a legalidade em concreto da liquidação do IRS*».

Diversamente, e em resposta à questão decidenda, julgamos que, em face dos termos da petição inicial, não deve a presente oposição à execução fiscal ser rejeitada sob a invocação de «falta de fundamento legal».

Então, a finalizar, havemos de convir que *a oposição à execução fiscal, baseada na alegação de que a quantia exequenda corresponde a tributação já paga* «conforme o artigo 19.º da Convenção entre Portugal e a Suíça relativa a imposto sob rendimento e capital», não pode ser rejeitada «por falta de fundamento legal», sem a demonstração cabal de que o caso não é de *duplicação de colecta* - fundamento de oposição à execução fiscal com previsão na alínea g) do nº1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a substituir por decisão que não seja de rejeição da oposição «por falta de fundamento legal».

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Jorge Lino* — (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido, de acordo com o voto anexo).

#### Voto de vencido

O EPGA suscita, no seu doudo parecer, uma questão, qual seja a nulidade da sentença “por falta ou insuficiência de julgamento em matéria de facto”.

Escreve o Ilustre Magistrado:

*“A Mm. Juiz a quo para concluir, também, pela impossibilidade da oposição em impugnação judicial haveria de estabelecer os factos necessários e suficientes. Não os estabeleceu, porém”*.

Vejamos a lei.

Nos termos do artº 123º, 2, do CPPT, “o juiz discriminará também a matéria provada...”

Quer isto dizer que o Mmº. Juiz deverá efectuar o necessário julgamento da matéria de facto.

Ora, a sentença não contém probatório.

Pois bem.

Como se sabe, este Supremo Tribunal só conhece de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito – artº 26º, b), do ETAF.

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem compreensivelmente que se so-correr dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no artº 125º, nº1, do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes, não cognoscível officiosamente pelo tribunal de recurso.

Estamos, isso sim, perante uma omissão bem mais grave. Ou seja, uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

E esta já pode ser conhecida officiosamente, face ao disposto no artº 729º, n.º 3, do C. P. Civil, aplicável “ex-vi” do artº 2º, e), do CPPT.

Impunha-se pois a anulação da decisão, e a remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este procedesse ao necessário julgamento da matéria de facto.

O tribunal de 1ª Instância haveria assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerasse aplicável.

Nem vale dizer, na minha óptica, que, no caso, tal não seria necessário, pois o Mm. Juiz *a quo* se limitou a dizer, face à petição inicial, que não foram aduzidos factos que servissem de fundamento legal à oposição à execução.

Na verdade, e mesmo que isto seja assim, ao dizer-se na sentença recorrida que “ainda não se iniciou o prazo para a interposição de impugnação”, faz-se uma afirmação jurídica que, a meu ver, deve estar alicerçada em factos, cujo rasto não se encontra na dita sentença.

Procederia pois, na minha perspectiva, a questão suscitada pelo MP.

Assim, anularia a decisão recorrida.

Daí que vote vencido a decisão que fez vencimento.

*Lúcio Barbosa.*

## **Acórdão de 6 de Junho de 2007.**

### **Assunto:**

*Recurso hierárquico. Impugnação contenciosa.*

### **Sumário:**

- I — Quer o indeferimento de reclamação graciosa quer o do subsequente recurso hierárquico pode constituir objecto de impugnação contenciosa.*
- II — Do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial.*

Processo n.º 286/07-30.

Recorrente: Mota-Engil, Engenharia & Construção, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Mota-Engil, Engenharia e Construção, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que decidiu “não dar prosseguimento ao processo” de impugnação judicial que

a mesma havia deduzido, relativamente a actos de liquidação adicional de juros compensatórios, no seguimento de “indeferimento tácito de recurso hierárquico”.

Fundamentou-se a decisão em que, uma vez que o recurso hierárquico é meramente facultativo e do seu indeferimento não cabe impugnação judicial, mas antes recurso contencioso, nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o prazo para impugnação era de 15 dias após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa - artigo 102.º, n.º 2, do mesmo diploma.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*A) Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;*

*B) Do indeferimento expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;*

*C) Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;*

*D) Sobre a mesma recaiu a decisão recorrida que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e consequente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;*

*E) A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;*

*F) Comece-se por dizer que na sentença recorrida não é posto em causa que, pese embora o disposto no n. 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contida ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação.*

*G) Reportando-nos ao caso em apreço, não é posto em causa que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) os actos tributários de liquidação.*

*H) E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;*

*I) É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que constitui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;*

*J) Já que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit, pp. 582), entendimento aliás pacífico do STA;*

*K) Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial;*

*L) Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante será necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados - por a mesma ser intempestiva - já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);*

*M) Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;*

*N) De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;*

*O) Isto apesar de o prazo de 90 dias - a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte - para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;*

*P) Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do indeferimento do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;*

*Q) Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento de recurso hierárquico, desde que aí*

esteja em causa a legalidade da liquidação. [...] Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importada impugnação judicial,

R) Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 102.º do CPPT;

S) Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

T) Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, “no caso de indeferimento tácito do recurso hierárquico, a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

- Das liquidações supra referidas foi interposta, pela impugnante, reclamação graciosa, que foi indeferida por despacho de 29.11.2005, conforme teor de fls. 132 a 137 e 145 do processo administrativo apenso aos autos.

- A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 6.01.2006 — conforme resulta de fls. 146 a 148 do processo administrativo apenso aos autos.

- A referida notificação advertia-a de que podia:

a) no prazo de 30 dias, interpor recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças;

b) ou, no prazo de 15 dias, deduzir impugnação judicial nos termos do artigo 102.º, n.º 2, do CPPT — fls. 282.

- A ora impugnante interpôs, em 03.02.2006, recurso hierárquico que foi tacitamente indeferido.

- Em 26.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

Vejamos, pois:

A sentença recorrida, nos preditos termos, entendeu que, do recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa do acto de liquidação, não cabia impugnação judicial que devia, antes, deduzir-se da decisão de reclamação e no prazo de 15 dias, “pelo que, assim sendo, é a presente impugnação intempestiva, por caducidade do direito de impugnar”.

Ora, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe impugnação judicial — artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário — ou recurso hierárquico — artigo 76.º do mesmo diploma —, sendo a decisão deste “passível de recurso contencioso [acção administrativa especial], salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Nos autos, não foi judicialmente impugnada a liquidação mas, antes, foi deduzida reclamação graciosa e consequente recurso hierárquico.

Aquele artigo 76.º prevê, pois, “recurso contencioso” da decisão proferida no recurso hierárquico.

Mas tal norma tem de ser entendida em termos hábeis, concordantes com o preceituado no artigo 97.º do mesmo código, particularmente as alíneas d) e p) dos n.ºs 1 e 2 e artigo 101.º, alíneas a) e j) da Lei Geral Tributária.

Em síntese, pode dizer-se resultar daquele normativo, caber impugnação judicial quer da liquidação *stricto sensu* quer dos actos administrativos em matéria tributária ou relativos a questões tributárias que comportem a apreciação da legalidade daquele primeiro acto e recurso contencioso (ie, acção administrativa especial) dos demais actos tributários que não comportem, pois, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo tal meio impugnatório “regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

Mas, assim sendo e conjugando o disposto nos ditos artigos 76.º e 97.º, conclui-se que, da decisão do recurso hierárquico cabe impugnação judicial se estiver em causa a apreciação da legalidade da liquidação e recurso contencioso no caso negativo.

Cfr. os Acórdãos do STA de 7 de Julho de 2004 – recurso n.º 1780/03, de 4 de Fevereiro de 2004 – recursos n.º 1846/03 e 1259/03, de 20 de Maio de 2003 – recursos n.º 638/03 e 305/03, de 20 de Abril de 2004 – recurso n.º 2031/03 e de 24 de Março de 2004 – recurso n.º 1588/03.

Como escreve JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, p. 361:

“Apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste artigo 76.º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação”, o que se impõe “por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico que se sobrepõe à letra da lei (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil)”.

“Por isso, a redacção do n.º 2 deste artigo 76.º, que reproduz o n.º 2 do artigo 100.º do Código de Processo Tributário, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos artigos 101.º, alíneas a) e j) da LGT e 97.º, alíneas d) e p) [do CPPT], é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quaisquer que sejam”.

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - artigo 97.º, n.º 1, alínea c) e 102.º, n.º 2 do CPPT -, “é de concluir que, neste, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa” - p. 362 -, impugnação judicial que só não é admissível, no ponto, se outra já tiver sido deduzida “que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário” - de liquidação, entenda-se - ou se a decisão do recurso hierárquico não tiver por objecto a legalidade do mesmo acto.

Ora, no caso dos autos, a contribuinte reclamou dos actos tributários de liquidação adicional de juros compensatórios, recorrendo depois hierarquicamente do seu indeferimento e deste interpondo impugnação judicial, nos preditos termos do n.º 2 do artigo 76.º do CPPT, uma vez que sempre esteve em causa a legalidade daquelas liquidações.

Pelo que há, desde logo, que definir o objecto da impugnação contenciosa do indeferimento da reclamação e do subsequente recurso hierárquico: se a própria liquidação, se a decisão do procedimento gracioso, se ambas.

Segundo dispõe o artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, a reclamação “visa a anulação total ou parcial dos actos tributários” e - artigo 70.º, n.º 1 - “pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial”.

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação “quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento”.

O que está em sintonia com o disposto no artigo 111.º, n.ºs 3 e 4, donde “resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial” - cfr. JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o acórdão deste STA, de 7 de Junho de 2000 – recurso n.º 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 6 de Novembro de 1996 – recurso n.º 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso n.º 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário *stricto sensu*, “não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa”.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico.

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - artigo 76.º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - artigo 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - artigo 76.º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Mas, assim sendo, é de concluir que, deduzida reclamação graciosa da liquidação e interposto subsequente recurso hierárquico, cabe ainda impugnação judicial da decisão deste, salvo se outra já tiver sido deduzida, tendo por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário de liquidação.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida que deverá ser substituída por outra que não julgue extinto o direito de impugnar pelo fundamento invocado: intempestividade da impugnação pelo decurso do prazo de 15 dias.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*IRS. “Manifestações de fortuna”. Declaração de substituição. Facto jurídico superveniente.*

### Sumário:

*A declaração de substituição de maior rendimento colectável em IRS, apresentada, antes da prolação da sentença, em recurso interposto pelo contribuinte ao abrigo do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com vista à não verificação dos pressupostos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (“manifestações de fortuna”), configura-se como um facto jurídico superveniente, a levar em consideração na respectiva sentença, nos termos do artigo 663.º do Código de Processo Civil.*

Processo n.º: 390/07-30.

Recorrente: Nuno Valentim Pinto de Loureiro e outra.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

Relator: Exmo Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Nuno Valentim Pinto de Loureiro e Carla Alexandra Giesteira Almeida Faro Barros de Loureiro vêm interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 22-11-2006, que, nestes autos de recurso ao abrigo do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, julgou «improcedente o presente recurso, mantendo o despacho recorrido porque conforme à ordem jurídica».

1.2 Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões - cf. fls. 157 a 167.

1. No presente caso, salvo o devido respeito, andou mal a douta decisão em crise, ao considerar que a decisão da administração fiscal não se encontrava ferida de qualquer vício, nem era merecedora de qualquer censura, mantendo o despacho recorrido porque conforme com a ordem jurídica.

2. Isto porque, inversamente ao entendimento plasmado na sentença em causa, não ocorrem no presente caso, os pressupostos de aplicação do regime legal consagrado nos artigos 87º e 89º-A da L.G.T.

3. Efectivamente, no ano de 2003, os Recorrentes adquiriram um imóvel no valor de € 349.657,32.

4. Nesse mesmo ano, os rendimentos declarados pelos mesmos são de € 30.124,34, sendo que, o rendimento líquido de dedução específica é de € 23.962,30.

5. Pelo que, atendendo a que os rendimentos declarados eram inferiores a € 34.965,73, isto é, 50% do rendimento padrão a que se refere o n.º 4 do artigo 89º-A da L.G.T., foram os mesmos seleccionados para uma acção inspectiva, da qual resultou a fixação do rendimento tributável em € 69.931,46, por aplicação da tabela constante do n.º 4 do mencionado artigo da L.G.T.

6. Todavia, se no que se refere ao recurso ao empréstimo bancário, é a douta sentença recorrida insusceptível de qualquer reparo, já não podem os aqui Recorrentes concordar, com o entendimento utilizado por tal decisão, relativamente ao recurso a capitais próprios.

7. Isto porque, se não subsistem dúvidas em relação ao recurso ao empréstimo bancário, o restante valor que os Recorrentes tiveram efectivamente que despender, ou seja, € 139.657,32, não permite a aplicação do critério do n.º 1 do artigo 89º-A da L.G.T.

8. E que, caso fosse aplicado tal critério, o que por mero esforço de raciocínio se alega, não deveria ter havido lugar à correcção da matéria colectável, uma vez que, neste caso, apenas teriam que apresentar um rendimento superior a € 13.965,73 (50% do rendimento padrão, que neste caso seria de 20% de € 139.657,32), o que de facto aconteceu.

9. Em todo o caso, o n.º 3 do artigo 89º-A da L.G.T., não exige a demonstração integral da origem das manifestações de fortuna, isto é, da letra da lei, não decorre que o contribuinte não possa fazer prova de que é outra a fonte parcial da sua manifestação de fortuna.

10. Por conseguinte, ao decidir inversamente, violou a dita sentença recorrida o disposto no artigo 104º, n.º 1, da Constituição da República, bem como, fez uma errada interpretação e aplicação do artigo 89º-A da L.G.T.

11. De qualquer forma, atenta a apresentação da nova declaração de substituição do IRS relativa ao ano de 2003, a aplicar-se os coeficientes previstos no artigo 89º-A da L.G.T., facilmente se constata que não estão reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria colectável do IRS.

12. Carecendo de qualquer sentido, salvo o devido respeito, a argumentação utilizada na sentença em causa, referente à apresentação da nova declaração de substituição de IRS relativa ao ano de 2003.

13. Pois, a seguir-se tal entendimento, nunca poderia ocorrer a inversão do ónus da prova de acordo com o estatuído no n.º 3 do artigo 89º-A da L.G.T.

14. Sendo certo que, atenta a circunstância dos rendimentos e matéria colectável dos contribuintes referente ao ano de 2003 terem sido alterados, em virtude da já referida declaração de substituição, à data da prolação da sentença, não se legitima a fixação do rendimento tributável nos termos do n.º 4 do mencionado preceito legal.

15. Devendo o Tribunal, após apuramento da situação real existente, verificar se é ou não legítimo fixar por forma indirecta a matéria colectável.

16. Por conseguinte, ao manter o despacho recorrido, violou a dita decisão em crise, o estatuído nos supra referidos preceitos legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer - cf. fls. 229 a 231.

**A questão objecto do presente recurso** refere-se à interpretação do art. 89-A da Lei Geral Tributária, nomeadamente dos pressupostos ali estabelecidos para aplicação dos métodos indirectos.

Nas conclusões das suas alegações de recurso alegam os recorrentes que o n.º 3 do artigo 89º-A da L.G.T., não exige a demonstração integral da origem das manifestações de fortuna, isto é, da letra da lei, não decorre que o contribuinte não possa fazer prova de que é outra a fonte parcial da sua manifestação de fortuna.

E que, atenta a apresentação da nova declaração de substituição do IRS relativa ao ano de 2003, a aplicarem-se os coeficientes previstos no artigo 89º-A da L.G.T., facilmente se constata que não estão reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria colectável do IRS.

**Parecer:**

**Da interpretação do n.º 3 artº 89º-A da LGT**

A nosso ver, e no que respeita à interpretação do n.º 3 artº 89º-A, não assiste razão aos recorrentes. Vejamos:

Nos termos do artº 89º-A da Lei Geral Tributária há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

Constituem manifestações de fortuna bens que evidenciam um determinado nível de riqueza e, que como tal, pressupõem que seja declarado determinado rendimento pelo contribuinte.

No caso presente alegam os recorrentes que o n.º 3 do artigo 89º-A da L.G.T., não exige a demonstração integral da origem das manifestações de fortuna.

Mas não é isso que resulta da lei, quer apelando ao texto quer apelando a outros elementos interpretativos.

Resulta daquele normativo que foi excluída a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes em todos aqueles casos em que os rendimentos declarados para efeitos de IRS se revelem desproporcionados, para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento indicados por determinadas manifestações de fortuna, permitindo-se à Administração Fiscal proceder, nestes casos, à avaliação indirecta da matéria tributável, a menos que o sujeito passivo prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar essas manifestações de fortuna é outra.



Ou seja se se verificar uma desproporção superior a 50% entre estes valores, o contribuinte terá de explicar à Administração fiscal onde obteve todo o dinheiro necessário para tais investimentos e não apenas parte.

Cf. Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul de 20.04.2006, recurso 1090/06:

«o valor de aquisição das manifestações de fortuna deve obter justificação cabal e total e não apenas parcial».

Não bastando também, invocar, sem mais e de uma forma genérica, o recurso a «capitais próprios provenientes dos seus rendimentos adquiridos ao longo dos anos».

Da necessidade de ampliação da matéria de facto:

Mas se não assiste razão aos recorrentes no que toca aos pressupostos dos métodos indirectos, o mesmo já não se poderá dizer em relação à segunda questão suscitada e relativa à apresentação da declaração de substituição.

Alega, para o efeito, a recorrente que, atenta a apresentação da nova declaração de substituição do IRS relativa ao ano de 2003, a aplicarem-se os coeficientes previstos no artigo 89º-A da L.G.T., facilmente se constata que não estão reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta da material colectável do IRS.

E que o tribunal não se deve cingir à situação de facto à data da prolação do despacho recorrido, mas deve verificar, após apuramento da situação real existente, se é, ou não legítimo fixar por forma indirecta a matéria colectável.

Afigura-se-nos que, nesta parte, a razão está com os recorrentes.

Com efeito, nos termos do artigo 663º do Código de Processo Civil, a sentença deve tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à propositura da acção, de modo a que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão.

E resulta do probatório (vide sentença recorrida a fls. 125) que em 27.05.2005 foi apresentado recurso da decisão do sr. Sub Director Geral dos Impostos relativa à avaliação por métodos indirectos, sendo que em 26.05.2006, já na pendência de tal recurso (vide fls. 55 e 125) foi apresentada pelos recorrentes a declaração de substituição na qual manifestaram um rendimento bruto corrigido no valor de 56.624,34 euros.

Ora verificando-se, em face da apresentação da nova declaração por parte do próprio contribuinte, cujas declarações são o elemento preferencial para fixação da matéria tributável, que a primeira declaração não estava correcta, não se justifica que a sentença recorrida analise os pressupostos da aplicação dos métodos indirectos com base numa declaração provavelmente errada, preterindo uma nova declaração que, presumivelmente, será verdadeira ou, pelo menos, não se demonstra que está errada. Vide, neste sentido, Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 4 edição, pag. 282.

Tanto mais que este facto superveniente tem, evidentemente, eficácia no âmbito da situação jurídica controvertida (artº 663º do Código de Processo Civil), já que a verificação dos pressupostos do artº 89º-A da Lei Geral Tributária depende de uma desproporção do rendimento líquido declarado em relação ao rendimento padrão resultante da tabela anexa àquele normativo.

Por outro lado o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos tem efeito suspensivo (nº 6 deste art. 89º-A), pelo que não pode ser praticado o acto de liquidação, antes de aquela estar decidida, ou seja, tudo leva a crer que se verificam os pressupostos de admissão da declaração de substituição a que se refere o artº 59º, n.º 3 do CPPT. Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamin Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária anotada e comentada, 3ª edição, pag. 454.

Sucedede, porém, que no caso presente não resulta dos autos qualquer informação sobre se a referida declaração de substituição foi admitida pela Administração Fiscal, nem tal facto foi levado ao probatório.

Do mesmo modo não consta das informações dos serviços de finanças qualquer referência a esses factos e sobre a posição da Administração Fiscal em relação a tal declaração de substituição.

Como assim sou de parecer que os autos baixem à 1ª instância em ordem a proceder-se à necessária ampliação da matéria de facto (arts. 729.º, n.º 3, e 730.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.).

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, e da posição do Ministério Público, em especial da «circunstância dos rendimentos e matéria colectável dos contribuintes referente ao ano de 2003 terem sido alterados», e de preterição de «uma nova declaração», a questão que aqui se coloca - ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta afirmativa a esta - é a de saber se foi violado, ou não, o disposto no artigo 663.º do Código de Processo Civil (por inconsideração indevida de factos jurídicos supervenientes de relevo para a boa decisão da causa).

2.1 Em matéria de facto, remete-se para os termos da sentença recorrida, ao abrigo do n.º 6 do artigo 713.º do Código de Processo Civil.

2.2 Sob a epígrafe “Procedimentos e formas de liquidação”, o artigo 76.º do Código do IRS dispõe como segue.

*1 - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes:*

*a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objecto o rendimento colectável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto n.º 4 do artigo 65.º;*

*b) Pela totalidade do rendimento colectável do ano mais próximo que se encontra determinado e em cujo apuramento tenham sido considerados rendimentos da categoria B se, não tendo sido ainda declarada a respectiva cessação de actividade, a declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º não tiver sido apresentada dentro do prazo legal, salvo se for possível efectuar a liquidação com base em declaração entretanto apresentada,*

*c) Nos restantes casos, a liquidação tem por base os elementos que a Direcção - Geral dos Impostos disponha, devendo, sempre que possível, tomar-se em consideração os elementos constantes das declarações, ainda que entregues fora do prazo legal.*

*2 - Em todos os casos previstos no número anterior, a liquidação poderá ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.*

*E sob a epígrafe “Liquidação adicional”, o artigo 89.º do Código do IRS dispõe do modo seguinte.*

*1 - Proceder-se a liquidação adicional sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir em virtude de correcções efectuadas nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 76.º ou de fixação do rendimento tributável, nos casos previstos neste Código, imposto superior ao liquidado.*

*2 - Proceder-se ainda a liquidação adicional, sendo caso disso, em consequência de:*

*a) Exame à contabilidade do sujeito passivo;*

*b) Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado.*

*Por sua vez, o artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob o capítulo “Do procedimento de liquidação”, dispõe nos seguintes termos.*

*1 - O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.*

*2 - O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.*

*3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas:*

*a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega;*

*b) Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos:*

*I) Nos 30 dias seguintes ao termo do prazo legal, seja qual for a situação da declaração a substituir;*

*II) Até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação, para a correcção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada;*

*III) Até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correcção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado.*

*4 - Para efeitos de aplicação do disposto na subalínea II) da alínea b) do número anterior, a declaração de substituição deve ser apresentada no serviço local da área do domicílio fiscal do sujeito passivo.*

*5 - Nos casos em que os erros ou omissões a corrigir decorram de divergência entre o contribuinte e o serviço na qualificação de actos, factos ou documentos invocados, em declaração de substituição apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa, com relevância para a liquidação do imposto ou de fundada dúvida sobre a existência dos referidos actos, factos ou documentos, o chefe de finanças deve convolar a declaração de substituição em reclamação graciosa da liquidação, notificando da decisão o sujeito passivo.*

*6 - Da apresentação das declarações de substituição não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou revisão do acto tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.*

*7- Sempre que a entidade competente tome conhecimento de factos tributários não declarados pelo sujeito passivo e do suporte probatório necessário, o procedimento de liquidação é instaurado oficiosamente pelos competentes serviços.*

*Na subalínea III da alínea b) do n.º 3 deste artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário prevêem-se situações em que a substituição da declaração visa a correcção de erros de que resulte imposto superior ao liquidado, estabelecendo-se a sua admissibilidade até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade.*

Os prazos de caducidade contam-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (com excepção do IVA, a partir da redacção dada pela Lei n.º 32-13/2002, de 30 de Dezembro, ao art. 45.º, n.º 4, da LGT, em que o prazo se conta a partir do início do ano seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto).

Se, quando é apresentada a declaração de substituição, ainda não estiver feita a liquidação, parece dever entender-se que a liquidação deverá ter em conta os elementos apresentados na nova declaração. É essa a solução que se prevê no CIRS para os casos em que a declaração é apresentada fora do prazo legal, mesmo que esse atraso seja superior a 30 dias [art. 76.º, n.º 1, alínea c), desse Código]. Por outro lado, se, em face da apresentação da nova declaração, segundo o próprio contribuinte, cujas declarações são o elemento preferencial para fixação da matéria tributável, a primeira declaração não estava correcta, não se justificaria que se concretizasse uma liquidação com base numa declaração provavelmente errada, preterindo uma nova declaração que, presumivelmente, será verdadeira ou, pelo menos, não se demonstra que está errada. Aliás, tendo em mente os princípios da proporcionalidade, da eficiência e da simplicidade que devem nortear a actividade da administração tributária (art. 46.º deste Código), não se poderia aceitar que se fosse efectivar de uma liquidação presumivelmente ilegal, para obrigar o contribuinte a impugná-la. Se a alteração da declaração favorece a Fazenda Nacional, ela é sempre tomada em consideração na liquidação, que revogará, expressamente ou por substituição, a primeira liquidação que tenha sido efectuada. Quando é detectada pela administração tributária uma situação em que o sujeito passivo não declarou, parcial ou totalmente, factos tributários, é instaurado officiosamente um procedimento para liquidação do tributo que for devido, como se prevê no n.º 7 deste artigo. Tal liquidação pode ser feita quando o sujeito passivo não apresentou declaração dentro do prazo legal nem, no caso do I.R.S., dentro dos 30 dias subsequentes ao termo do prazo [arts. 76.º do CIRS e 83.º do CIRC] - cf. Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 2006, em anotação ao artigo 59.º.

Como se vê, a lei diz que «a liquidação [de IRS] tem por base os elementos que a Direcção-Geral dos Impostos disponha, devendo, sempre que possível, tomar-se em consideração os elementos constantes das declarações, ainda que entregues fora do prazo legal»; e «procede-se a liquidação adicional sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir em virtude de correcções efectuadas nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 76.º ou de fixação do rendimento tributável, nos casos previstos neste Código, imposto superior ao liquidado»; ou em consequência de «erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado»; e que «em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas (...) sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, (...) até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correcção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado».

De outra banda, sobre a “Atendibilidade dos factos jurídicos supervenientes”, reza o artigo 663.º do Código de Processo Civil como segue.

*1. Sem prejuízo das restrições estabelecidas noutras disposições legais, nomeadamente quanto às condições em que pode ser alterada a causa de pedir, deve a sentença tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão.*

*2. Só são, porém, atendíveis os factos que, segundo o direito substantivo aplicável, tenham influência sobre a existência ou conteúdo da relação controvertida.*

*3. A circunstância de o facto jurídico relevante ter nascido ou se haver extinguido no decurso do processo é levada em conta para o efeito da condenação em custas.*

Os factos supervenientes têm obviamente de ter eficácia no âmbito da situações jurídicas controvertidas, de acordo com as normas de direito substantivo aplicáveis ao caso concreto, sem o que não são constitutivos, impeditivos, modificativos ou extintivos - cf., por todos, Lebre de Freitas, *Código de Processo Civil Anotado*, II, em anotação 2. ao artigo 663.º.

2.3 No caso sub Judicio, os ora recorrentes declararam relativamente ao ano de 2003 um rendimento colectável no valor global de € 30.124,34, e, «em 2006.05.26, os recorrentes apresentaram uma declaração de substituição relativa ao IRS de 2003 na qual manifestam um rendimento bruto (corrigido) no valor de € 56.624,34», sendo que «em 2005.05.27, foi apresentado o presente recurso», «da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto» - consoante tudo se assenta no probatório da sentença recorrida.

A declaração de substituição, de 26-5-2006, apresentando um rendimento no valor de € 56.624,34, representa objectivamente uma correcção de que resulta, nos termos da lei, «imposto superior ao liquidado», em relação à primeira declaração, no valor de € 30.124,34.

E, assim, parece que estamos caídos na hipótese da subalínea III da alínea b) do n.º 3 deste artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de situações de substituição da declaração visando a correcção de erros de que resulte imposto superior ao liquidado - prevendo-se a admissibilidade da declaração de substituição até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade.

Após a apresentação, em 27-5-2005, do presente recurso ao abrigo do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a atacar a «decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto», ocorreu, em data anterior à prolação da sentença recorrida, em 22-11-2006, a apresentação, em 26-5-2006, de «uma declaração de substituição relativa ao IRS de 2003 na qual manifestam um rendimento bruto (corrigido) no valor de € 56.624,34».

Nas suas próprias palavras, a sentença recorrida regista «com estranheza, a rectificação da declaração de rendimentos em sede de IRS, decorridos, pelo menos, dois anos sobre a primeira apresentada (...)».

Por nós, diversamente, damos acolhimento inteiro à posição do Ministério Público neste Tribunal, quando diz, além do mais, *ipsis verbis*, que «este facto superveniente tem, evidentemente, eficácia no âmbito da situação jurídica controvertida (art.º 663.º do Código de Processo Civil), já que a verificação dos pressupostos do art.º 89.º-A da Lei Geral Tributária depende de uma desproporção do rendimento líquido declarado em relação ao rendimento padrão resultante da tabela anexa àquele normativo»; e «Por outro lado o recurso da decisão de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos tem efeito suspensivo (n.º 6 deste art. 89.º-A), pelo que não pode ser praticado o acto de liquidação, antes de aquela estar decidida»; «(...) Sucede, porém, que no caso presente não resulta dos autos qualquer informação sobre se a referida declaração de substituição foi admitida pela Administração Fiscal, nem tal facto foi levado ao probatório».

Como assim, e uma vez que Administração Fiscal deve considerar a declaração de substituição apresentada (seja em que sentido for essa consideração), certamente que se verifica no caso a presença, nos termos do artigo 663.º do Código de Processo Civil, de facto ou de «factos que, segundo o direito substantivo aplicável, tenham influência sobre a existência ou conteúdo da relação controvertida», ocorrendo uma situação em que «deve a sentença tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão» (não perdendo de vista que, como assinala o Ministério Público, «a verificação dos pressupostos do art.º 89.º-A da Lei Geral Tributária depende de uma desproporção do rendimento líquido declarado em relação ao rendimento padrão resultante da tabela anexa àquele normativo»).

Estamos, deste modo, a dizer - e em resposta à questão decidenda - que neste caso, tal como vem concluído no presente recurso, se afigura ter sido violado o disposto no artigo 663.º do Código de Processo Civil, por inconsideração indevida de factos jurídicos supervenientes de relevo para a boa decisão da causa.

A terminar, havemos então de convir que a *declaração de substituição de maior rendimento colectável em IRS, apresentada, antes da prolação da sentença, em recurso interposto pelo contribuinte ao abrigo do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário*, com vista à não verificação dos pressupostos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (“manifestações de fortuna”), configura-se como um *facto jurídico superveniente*, a levar em consideração na respectiva sentença, nos termos do artigo 663.º do Código de Processo Civil.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, para ampliação do julgamento da matéria de facto, conforme acima se indica.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Acto de Liquidação. Revisão Oficiosa. Indeferimento. Impugnação Judicial. Juros Indemnizatórios. Prazo. Termo Inicial.*

### Sumário:

*I — A revisão oficiosa dos actos de liquidação é susceptível de ser provocada pelo interessado, dentro do respectivo prazo, com fundamento em qualquer erro, de facto ou de direito, imputável à Administração.*

*II — Pedida a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que só na impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.*

Processo n.º 606/06-30.

Recorrente: Director Geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: Pingo Doce – Distribuição Alimentar, SA.

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

Pingo Doce – Distribuição Alimentar, S.A., interpôs, no TAF de Lisboa, **recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão** do acto de liquidação de emolumentos notariais efectuado aquando da celebração da escritura de aumento de capital social e alteração do contrato de sociedade, em 15/05/91, alegando a sua desconformidade com o Direito Comunitário, designadamente com a Directiva 69/335/CEE e as interpretações que dela fizeram os Acórdãos do TJCE nos processos C-56/98, C-19/99, C-134/99 e C-206/99, **pedindo a sua anulação**.

Tal recurso foi julgado “*improcedente dada a verificação de uma nulidade insanável, assim se absolvendo a Fazenda Nacional do pedido*”

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso para este STA que, concedendo-lhe provimento, revogou a sentença e ordenou ao Tribunal recorrido que, se nada obstasse, conhecesse “*da ilegalidade do acto de indeferimento contenciosamente impugnado.*”

Foi, então, proferida a sentença ora recorrida que, julgando procedente o recurso, **anulou o sindicado acto de liquidação com a consequente devolução do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios**.

É contra o assim decidido que se dirige o presente recurso jurisdicional interposto pelo Sr. Director dos Serviços de Registo e Notariado onde se formulam as seguintes conclusões:

1. A sociedade “Pingo Doce - Distribuição Alimentar, S.A.”, em 10 de Março de 2003, interpôs recurso contencioso de anulação de acto tributário, no qual peticionou a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que fosse ordenada a revisão da liquidação emolumentar por erro imputável aos serviços e a restituição da quantia de € 46.418,13, cobrada a título de emolumentos notariais, acrescida de juros legais, contados desde a data de pagamento até efectivo e integral embolso.

2. Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes à outorga de uma escritura pública de aumento de capital e alteração do contrato de sociedade, foram liquidados, em 15 de Maio de 1998, pelo 4.º Cartório Notarial de Lisboa, nos termos do artigo 5.º, n.º 1 e do artigo 27.º, n.º 1, alínea c), da respectiva Tabela de Emolumentos, aprovada pelo Decreto-Lei 387/83, de 2 de Novembro.

3. Por despacho datado de 6 de Janeiro de 2003, o Exmo. Director-Geral dos Registos e do Notariado rejeitou o pedido de revisão oficiosa.

4. A dita sentença recorrida julgou o pedido totalmente procedente por entender aplicável ao presente caso o disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, considerando o pedido de revisão oficiosa tempestivamente apresentado.

**5. Não pode a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado concordar com a condenação no deferimento do pedido de revisão oficiosa, com a consequente restituição da quantia paga, acrescida dos juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento (15 de Maio de 1998) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.**

**6. 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.**

7. Neste sentido, é abundante a jurisprudência do STA, conforme se pode verificar, respectivamente, nos acórdãos de 27.10.2004, 04-05-2005, 22.06.2005, 06.07.2005, 13.07.2005 e 02-11-2005 proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 0627/04, 01276/04, 322/05, 0560/05, 320/05 e 0562/05 (Docs. N.ºs 1 a 6).

8. De acordo com a doutrina sufragada nos mencionados doutos 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.º 1 do mencionado art.º 43º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do n.º 3 do art.º 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal. É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.” (cfr. Acórdão proferido em 2 de Novembro de 2005 no processo n.º 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 douto acórdão “*Neste sentido pode consultar-se Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, 2003, notas 2 e 10*

quando afirma que no art.º 61.º 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.º 1 do mesmo art.º 43º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária”.

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.º 1 do art.º 43º apenas é imputável ao particular que escolheu aquele caminho e não este pelo que não ocorre a inconstitucionalidade defendida da al.ª c) do n.º 2 do mesmo art.º 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.º 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.º 321/05.”

11. Pelo exposto, entende a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado que, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º 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 do pagamento dos emolumentos em causa (15 de Maio de 1998), conforme foi decidido na decisão ora recorrida.

#### **Não foram apresentadas contra alegações.**

O Ilustre Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso. Colhidos os vistos cumpre decidir.

### **FUNDAMENTAÇÃO**

#### **I. MATÉRIA DE FACTO.**

O Tribunal recorrido julgou provados os seguintes factos:

1. A Recorrente liquidou a quantia de 9.306.000\$00, relativa a emolumentos notariais devidos pela escritura de aumento de capital social e alteração do contrato de sociedade, em 15/05/98.

2. A Recorrente apresentou, no 4.º Cartório Notarial de Lisboa, um pedido de revisão oficiosa do referido acto de liquidação de emolumentos, em 13/05/2002, o qual foi indeferido em 6/01/2003.

3. A Recorrente interpôs um recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, em 10/03/2003.

#### **O DIREITO.**

O presente recurso jurisdicional - interposto pelo Sr. Director dos Serviços de Registo e Notariado - dirige-se contra a sentença do TAF de Lisboa que, concluindo que o indeferimento do pedido de revisão de uma liquidação de emolumentos formulado pela Recorrente contenciosa era ilegal, julgou procedente o recurso contencioso de anulação que contra ela fora dirigido “*com os devidos efeitos legais.*”

A Recorrente contenciosa considerou, no entanto, que a formula decisória constante da sentença recorrida não era suficientemente clara, «*nomeadamente a expressão com os devidos efeitos legais*» pelo que, ao abrigo do disposto no art.º 669.º, n.º 1, do CPC, requereu a sua esclarecimento.

O que foi feito pelo despacho de fls. 437 onde o Sr. Juiz a quo escreveu o seguinte: “*Relativamente ao pedido de esclarecimento que a procedência do recurso contencioso implica além da anulação do acto de liquidação a devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios*”.

Esta decisão foi objecto deste recurso jurisdicional onde o Sr. Director dos Serviços de Registo e Notariado, considerando que o sentido decisório da sentença recorrida era o da sua condenação na restituição da quantia indevidamente paga “*acrescida dos juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento (15 de Maio de 1998) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante*”, impugnou essa decisão sustentando que “*os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela ora recorrida*”.

Ou seja, muito embora o Recorrente tenha afirmado que “*não pode a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado concordar com a condenação no deferimento do pedido de revisão oficiosa*”, certo é que quer nas suas alegações quer nas suas conclusões só tratou da questão do modo como os referidos juros deveriam ser contabilizados terminando por pedir que o recurso fosse “*julgado procedente, revogando-se a douda decisão recorrida na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data de liquidação dos emolumentos sindicados*”.

O que significa que a Recorrente só diverge da sentença recorrida na parte em que esta a condenou no pagamento de juros indemnizatórios num determinado período temporal, deixando-a incólume na parte em que em que julgou a liquidação ilegal e a anulou e na parte em que julgou que era devido o pagamento de juros indemnizatórios.

E, porque assim, só dessa questão trataremos.

Ora, sobre ela a jurisprudência deste Supremo Tribunal é abundante e está suficientemente consolidada pelo que nos limitaremos a acompanhá-la.

Escreveu-se, com efeito, no Acórdão de 2/11/2006 (rec. 604/06):

*“3.2. Avança-se já que, na realidade, o posicionamento da recorrente Fazenda Pública no presente recurso jurisdiccional coincide com o que neste Tribunal tem sido maioritário.*

*Para além dos arestos referidos nas alegações do recurso, podem ver-se, na mesma esteira, os de 29 de Junho de 2005, 17 de Maio de 2006, 24 de Maio de 2006 e 28 de Setembro de 2006, nos processos n.ºs. 321/05, 16/06, 1155/05 e 679/06, respectivamente.*

*Por outro lado, o entendimento oposto – que opta pela contagem dos juros indemnizatórios desde a data do pagamento efectuado pelo devedor dos emolumentos – não vem, na sentença recorrida, estribado em argumentação que contrarie a da Fazenda Pública e a da jurisprudência maioritária deste Tribunal.*

*Já nas contra-alegações se encontram atendíveis argumentos contrários ao entendimento da jurisprudência corrente deste Tribunal. Diz o recorrido que a alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT não se aplica senão àqueles casos em que seja a Administração a proceder à revisão oficiosa, ainda que com base na iniciativa do interessado. Só nesta circunstância os juros indemnizatórios são devidos um ano após o pedido do contribuinte. Quando ele tome essa iniciativa mas a Administração não reconheça o erro, não procedendo à revisão, e a anulação do acto de liquidação seja ditada pelos tribunais, na sequente impugnação judicial, está-se fora do campo de aplicação da norma da LGT, e a situação é regida pelo artigo 61.º n.º 3 do CPPT, sendo os juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto.*

*3.3. Reconhecendo-se que a questão não está, ainda, definitivamente dilucidada, continuamos a acompanhar a posição maioritária neste Tribunal, pelas razões que seguem.*

*Como se sabe, os contribuintes dispõem de mais do que uma via para obter a anulação dos actos tributários de liquidação: a reclamação graciosa, a revisão oficiosa (que o Código de Processo das Contribuições e Impostos designava por reclamação extraordinária), e a impugnação judicial.*

*A primeira e a última só são actuáveis pelo contribuinte. Já a revisão oficiosa é um procedimento que a Administração pode despoletar em seu benefício, mas de que também o contribuinte é admitido a provocar. A LGT refere-se, na alínea c) do n.º 1 do seu artigo 54º, à «revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários».*

*Na versão do CPCI, a reclamação extraordinária só era possível em casos muito limitados. O CPT alargou a possibilidade de recurso a esta via, que hoje é susceptível de uso, por iniciativa do sujeito passivo, «com fundamento em qualquer ilegalidade», de acordo com o n.º 1 do art.º 78º da LGT.*

*Quando o pedido de revisão oficiosa for efectuado pelo sujeito passivo, deve sê-lo, com fundamento em qualquer ilegalidade, «no prazo de reclamação administrativa», conforme o referido n.º 1. É discutido qual seja este prazo, uma vez que a expressão «reclamação administrativa» pode ser entendida propriamente, ou seja, como tratando-se da regulada pelo Código de Procedimento Administrativo, ou como reportando-se à reclamação graciosa de que se ocupa o CPPT.*

*Mas é seguro que a Administração pode, «no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços», rever oficiosamente o acto – segmento final do n.º 1 do artigo 78º da LGT.*

*E vem-se entendendo que, caso tenha ocorrido erro imputável aos serviços e a Administração não se disponha a repará-lo espontaneamente, revendo o acto, é possível ao contribuinte solicitar essa revisão, podendo impugnar judicialmente a decisão que indefira o seu pedido.*

*O prazo para a iniciativa do contribuinte é, neste caso, o mesmo de que dispõe a Administração, ou seja, quatro anos, quando os factos tributários sejam posteriores a 1 de Janeiro de 1998 (cfr. o artigo 5º n.º 6 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).*

*Já o prazo para reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente é de uma dimensão de todo distinta: noventa dias, contados, em regra, do termo do prazo para pagamento voluntário, podendo a reclamação graciosa ser deduzida, em certos casos, no prazo de um ano – cfr. os artigos 70º n.º 1 e 102º do CPPT.*

*3.4. Cuidemos, agora, da disposição do artigo 43.º da LGT.*

*Segundo ela, quando o contribuinte reagir contra o acto de liquidação no prazo – em regra, de noventa dias – de que dispõe para reclamar ou impugnar, o êxito dessa sua reacção implica que sem mais lhe sejam pagos juros indemnizatórios. Esses juros contam-se desde o pagamento que fez e agora se vê ter sido indevido. É o que estabelece o n.º 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»), conjugado com o artigo 61º do CPPT.*

*Os juros indemnizatórios não são devidos exclusivamente nos casos tratados pelo n.º 1 do artigo 43º da LGT.*

*O n.º 3 do mesmo artigo dispõe que eles também são devidos em outras circunstâncias.*

Mas o tema dos juros indemnizatórios é tratado diferentemente quando aquele prazo decorra sem reacção do contribuinte, isto é, quando a anulação da liquidação não resulte de reclamação nem de impugnação.

Neste caso, se tal reacção nunca vier a ocorrer, e for a Administração a anular o acto tributário, de motu proprio, não estão previstos juros indemnizatórios. A não ser que não devolva o que indevidamente arrecadou no prazo de trinta dias. É o que consta da alínea b) do n.º 3 do artigo 43º da LGT.

O mesmo acontece se o contribuinte pedir a revisão oficiosa e ela for deferida antes de passado um ano. A Administração não paga juros indemnizatórios, a não ser que, por motivo seu, demore o procedimento de revisão mais do que um ano. É o conteúdo da alínea c) seguinte.

Ou seja: nos termos do artigo 43º da LGT, só são devidos juros tendentes a indemnizar o contribuinte pela cobrança indevida quando ele impugne ou reclame, o que, em regra, deve fazer em noventa dias.

Essa a única situação prevista no n.º 1 do artigo. A revisão do acto feita por iniciativa do contribuinte não se confunde nem equivale à reclamação graciosa, não podendo ter-se por incluída no n.º 1 do artigo 43.º, que só fala em reclamação graciosa ou impugnação judicial.

E não há disposição da LGT que atribua juros indemnizatórios em resultado do pagamento indevido de tributos noutros casos que não de reclamação ou impugnação.

O n.º 3 do artigo já não trata dos juros directamente destinados a indemnizar o contribuinte por estar desembolsado do seu dinheiro em resultado de um erro imputável aos serviços. Ocupa-se de outros casos, em que os juros se relacionam com uma realidade diversa do erro dos serviços, a saber, o incumprimento de prazos procedimentais por parte da Administração: ou porque não restituiu oficialmente o tributo no prazo legal (alínea a)); ou porque não processou a nota de crédito no prazo de trinta dias (alínea b)); ou porque demorou mais de um ano a findar o procedimento de revisão oficiosa requerida pelo contribuinte (alínea c), que pode conjugar-se com o artigo 57º n.º 1).

Por isso é que, nos casos do n.º 3, nunca são devidos juros indemnizatórios, desde que sejam cumpridos pela Administração os prazos aí directa ou remissivamente previstos. Os juros pressupõem, sempre, o incumprimento desses prazos, do qual são indissociáveis.

O que explica, ainda, que o legislador se não tenha limitado à disposição do n.º 1, aonde bem podia ter incluído – mas não o fez – a revisão oficiosa. E que tenha especificado, separadamente, no n.º 3, outras circunstâncias em que também são devidos juros indemnizatórios.

Deste modo, quando a Administração exceder o prazo de um ano para proceder à revisão oficiosa que o contribuinte requereu, mas vier a decidi-la favoravelmente, só paga juros indemnizatórios após esse ano.

Mas, se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o acto, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. A semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros. É que, em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração: ou porque tardou a decidir, ou porque decidiu em desfavor do contribuinte, vindo a mostrar-se, em juízo, que devia ter decidido ao contrário.

3.5. Na concepção da LGT, como se vê, os juros indemnizatórios relacionados com o desapossamento da quantia pecuniária que o contribuinte desembolsou por força de uma liquidação efectuada com erro imputável aos serviços são atribuídos se ele reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente. O contribuinte tem o ónus de reclamar ou impugnar (a ele se refere o n.º 2 do artigo 78º da LGT) e, não o fazendo, perde a possibilidade de obter indemnização automaticamente traduzida na atribuição de juros indemnizatórios, embora não perca de todo a possibilidade de recuperar o que pagou.

Por isso o seu artigo 100º só obriga a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios «em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso», omitindo referência à revisão, apesar do que está previsto no anterior artigo 43º.

O que se justifica porque, esgotado o prazo para reclamação e impugnação, há uma estabilização dos actos de liquidação, ainda que não seja absoluta, pois sempre ficam de fora a hipótese de nulidade do acto, a todo o tempo invocável, e a de revisão, com um prazo alongado, a beneficiar, quer a administração, quer o sujeito passivo.

Mas, para efeitos de imediata atribuição de juros indemnizatórios, o que importa é aquele primeiro prazo: depois dele corrido na inércia do contribuinte nunca mais são atribuídos juros desde o pagamento do tributo indevidamente liquidado.

3.6. É, porém, uma evidência que o contribuinte que paga um tributo indevido sofre, potencialmente, o mesmo dano, quer a anulação da liquidação venha a acontecer no âmbito de uma reclamação graciosa, quer no de uma impugnação judicial, quer no de uma revisão oficiosa.

Mais: o dano será, em geral, tão mais avantajado quanto maior for o lapso de tempo que decorra entre o pagamento que se viu obrigado a fazer e a respectiva restituição.



*Importa, pois, ver se a interpretação que fizemos do artigo 43º da LGT resiste ao confronto com o artigo 22º da Constituição.*

*Segundo esta norma, «o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis (...) por acções e omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades ou garantias ou prejuízo para outrem».*

*O artigo 43º da LGT entrará em colisão com a norma constitucional quando interpretado num sentido tal que obste à concretização da responsabilidade do Estado ali estabelecida, ou que a restrinja injustificada e/ou desproporcionadamente.*

*Não é o que acontece com a disposição em análise, que não faz senão estabelecer um meio expedito e, por assim dizer, automático, de indemnizar o lesado. Independentemente de qualquer alegação e prova dos danos sofridos, ele tem direito à indemnização ali estabelecida, traduzida em juros indemnizatórios nos casos incluídos na previsão. Juros que, previstos como estão na lei, a Administração pagará, mesmo sem que externamente a isso seja constrangida, só porque deve obediência à lei.*

*Não impede, o mesmo artigo 43º, que o contribuinte obtenha ressarcimento dos danos que efectivamente lhe foram causados por condutas da Administração não previstas no mesmo artigo, ou nele previstas mas não sancionadas com a imposição do pagamento de juros. Só que, nestes casos, o interessado terá que alegar e provar o seu direito, para obter indemnização (porventura igual ao montante dos juros indemnizatórios que seriam devidos desde a data do pagamento do imposto indevido). Ponto é que, se não atacou o acto pela via da reclamação ou da impugnação, faça prova de ter sofrido tais danos.*

*Em sùmula, o artigo 43º da LGT, em vez de conflitar com o artigo 22º da Constituição, dá-lhe corpo, prevendo um meio rápido, fácil e cómodo para os interessados obterem ressarcimento dos danos presumidos causados pela actuação da Administração nos casos a que é aplicável. Ou porque, por erro que lhe é imputável, exigiu imposto indevido, ou porque excedeu prazos procedimentais a que estava obrigada, a Administração é forçada, por directa e imediata decorrência da lei, independentemente de alegação e prova feitas pelo interessado, a satisfazer os juros indemnizatórios estabelecidos no artigo 43º da LGT.*

*Nos casos que extravasam a previsão deste artigo o interessado não fica sem ressarcimento dos prejuízos que suportou – mas eles não se presumem, e tem de convencer de que os sofreu.*

*Se a Constituição impõe ao Estado a obrigação de reparar os danos causados no exercício das suas funções e por causa desse exercício, não constrange a lei ordinária a presumi-los; nem a impede de exigir a prova dos danos e sua medida; nem de estabelecer meios de que o lesado deva necessariamente lançar meio para obter essa reparação; nem sequer parece que impeça o estabelecimento de limites à indemnização, conexionalmente, designadamente, com a maior ou menor diligência do lesado; ou que exija que se irreleve a inércia daquele que, por assim dizer, se torna co-responsável pela produção dos danos quando, dispondo de meios para lhes pôr termo, se não socorre deles, permitindo o seu incremento.*

*A interpretação adoptada não é, pelo exposto, inviabilizada pela norma constitucional referida.”*

*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, no segmento em que vem questionada, declarando que os juros indemnizatórios são devidos ao recorrido a partir de um ano após o seu requerimento de revisão oficiosa do acto de liquidação, e até efectivo reembolso.*

*Sem custas.*

*Lisboa, 6 de Junho de 2007. — Costa Reis (relator) — Brandão de Pinho (vencido nos termos da declaração de voto junta) — Lúcio Barbosa.*

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

*O artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária dispõe que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.*

*E o seu n.º 3, alínea c) preceitua serem também devidos os mesmos juros “quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.*

*O artigo 78.º da mesma lei regula a “revisão dos actos tributários”, prevendo duas modalidades: por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade; ou por iniciativa da administração tributária (revisão oficiosa), no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

*Todavia, o n.º 6 do mesmo preceito prevê a revisão oficiosa a pedido do contribuinte.*

*E é a esta que se refere a dita alínea c).*

Na verdade, aquela primeira modalidade de revisão do acto confunde-se ou equivale à reclamação graciosa pelo que está desde logo incluída no referido n.º 1 do artigo 43.º.

Assim, só há lugar a juros indemnizatórios, nos termos daquela alínea c), se a Administração não efectuar a revisão no prazo de um ano após o pedido do contribuinte, salvo se o atraso não for imputável àquela.

O que significa, desde logo, que, naquela segunda modalidade de revisão - por iniciativa da Administração Tributária - e não havendo “iniciativa do contribuinte”, só são devidos juros do tipo em causa nos termos da alínea b) do n.º 3.

O que bem se compreende se se atentar em que a Administração procedeu de motu proprio, reconhecendo o erro imputável aos serviços e efectuando a revisão pelo que, ante a inércia do contribuinte, não lhe devem ser atribuídos quaisquer juros não obstante a sua razão de ser intrínseca – a compensação àquele pelo desapossamento de quantias pecuniárias legalmente indevidas – se a respectiva nota de crédito for processada até ao 30.º dia posterior à decisão.

Quando o contribuinte peça a “revisão oficiosa”, mesmo assim, não são devidos juros se a Administração efectuar a revisão no prazo de um ano, salvo atraso imputável à própria Administração.

Temos, assim, que aquela alínea c) só se aplica quando a Administração proceda à revisão oficiosa “por iniciativa do contribuinte”.

Se este a pede mas a Administração não a efectua, sendo determinado o pagamento de juros na consequente impugnação judicial, a situação cai, logo literalmente, na alçada do n.º 1 do artigo 43.º, que não da predita alínea c) uma vez que foi naquele meio processual que se determinou a existência de erro imputável aos serviços.

E tanto assim é que o artigo 100.º da Lei Geral Tributária, regulando os “efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo”, e impondo à Administração a “imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação, objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios”, nem sequer se refere à revisão - tão raros serão, aí, os casos da atribuição de juros indemnizatórios - mas apenas à “reclamação, impugnação judicial ou recurso”.

Nem pode argumentar-se contra a tese exposta dizendo-se que, assim, em lugar de deduzirem impugnação judicial ou reclamarem graciosamente, os contribuintes esperariam pelo último dia do dito prazo de quatro anos para pedirem a revisão oficiosa, tendo então direito a receber os respectivos juros indemnizatórios.

É que tal só se verifica se a Administração não proceder à revisão no prazo de um ano - salvo sempre atraso que lhe não seja imputável - o que, no entendimento legal, constitui o lapso temporal necessário e suficiente para o efeito.

Assim, se o contribuinte pedir a revisão oficiosa, ainda que naquele último dia do prazo, em lugar de impugnar ou reclamar no prazo de 90 dias, não receberá quaisquer juros se a Administração fizer a revisão no prazo de um ano.

Se a não fizer, pagará juros mas... sibi imputet.

E se, de algum modo, se pode dizer que os meios procedimentais ou processuais “normais” de pôr em causa a legalidade do acto tributário são a reclamação e a impugnação judicial, que não o pedido de revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte, a verdade é que aí a lei já penaliza este, em termos dos juros indemnizatórios devidos, pois que apenas o são decorrido um ano após o pedido respectivo e não desde a data do pagamento da quantia liquidada.

Por outro lado, a dita alínea c) é expressa em exigir a revisão do acto tributário, por acto voluntário da Administração, o que não deixa de estar de acordo com a sua obrigação de rever, revogar ou anular os actos que ilegalmente pratique.

Tal revisão “voluntária”, *hoc sensu*, é, pois, condição necessária para que os juros sejam devidos nos termos da mesma alínea, que não do n.º 1 do preceito.

O restrito condicionalismo do pagamento de juros nos termos da alínea c) em desfavor do contribuinte, só o consente a lei efectuada voluntariamente a revisão; de outro modo e como se disse, cai-se no n.º 1, uma vez que foi já em processo de impugnação judicial consequente à revisão, que se verificou a existência de “erro imputável aos serviços”.

De outro modo os juros devidos seriam sempre os mesmos, no caso de ser pedida a revisão, quer ela se viesse a efectuar ou não.

Aliás, o artigo 43.º da Lei Geral Tributária - salva a situação prevista na alínea b) do n.º 3 - apenas regula o direito a juros indemnizatórios, isto é, as situações em que eles são devidos e a respectiva taxa.

A definição do período temporal respectivo e o seu pagamento foram relegados para o Código de Procedimento e Processo Tributário - artigo 61.º.

Estabelecendo o seu n.º 3 que os “juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Sem que se faça aí qualquer distinção entre impugnação judicial, reclamação graciosa ou revisão.

É, assim, de concluir que, não procedendo a Administração à revisão oficiosa pedida pelo contribuinte, ou seja, indeferido o pedido, e estabelecido serem devidos juros indemnizatórios na sequente

impugnação judicial, estes serão contados nos termos do predo n.º 3 do artigo 61.º do CPPT: “desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Cfr., aliás, no sentido exposto, os acórdãos do STA de 11 de Maio de 2005 recurso n.º 319/05 e de 1 de Junho de 2005 recurso n.º 249/05.

*Brandão de Pinho.*

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Conceito indeterminado. Circular da DGCI.*

### Sumário:

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º 804/06-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda., com sede em Lisboa, inconformada com a sentença do Sr. Juiz do TAF de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Janeiro de 2004, dela vem **interpor recurso, formulando as seguintes conclusões:**

### **1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I. A Doutra Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI” (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668.º do CPC;

V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”;

### **2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;

### **3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.*”

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP;

### **4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da al.ª 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE, de 17/05/77.**

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE, de 17/05/77, “É equiparada a entrega efectuada a título oneroso .... A disposição de bens a título gratuito ... sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que o compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação de ofertas de pequeno valor e a amostras, para fins da própria empresa.

XXXI. Porque as normas contidas na Circular 19/89, de 18/12, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal a quo que procedesse ao reenvio, a título prejudicial das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a douta sentença recorrida não se pronuncia.

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a douta sentença recorrida é nula nos termos do art.º 668.º, n.º 1 al.ª d) do CPC.

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão “*ofertas de pequeno valor .... para os fins da própria empresa*” constante do n.º 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE, de 17/05/77, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89.

### 5. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18/12, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXVIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIX. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XL. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLI. A Circular n.º 19/89, de 18/12, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLII. A ora Recorrente, estando tão-somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLIII. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é, manifestamente excessivo, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLIV. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que opõem directamente em Portugal.

XLV. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVI. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos art.ºs 165.º, n.º 1, al.ª i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLVII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

XLVIII. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doutra Sentença recorrida,

XLIX. E pela anulação da liquidação impugnada;

L. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LI. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

LII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LIII. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Concluiu **pedindo que o presente recurso fosse julgado procedente com todas as legais consequências, designadamente:**

*“a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;*

*b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;*

*c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;*

*d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,*

*e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.*

**Não houve contra-alegações.**

O Mmo. Juiz “*a quo*” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emitiu o seguinte parecer:

«1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.º 684.º, n.º 3 CPC/art.º 2.º, alínea e) CPPT).

As conclusões XXXVI) e XXXIX) das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro), é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º n.º 3 al.f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

A conclusão XLIV exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença.

- a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, de 18/12), porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as outras congéneres operando em outros países europeus).

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul — Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06).

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.º 18.º, n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.º 16.º, n.º 2 CPPP).

Conclusão:

O STA — Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCA Sul — Secção de Contencioso Tributário.»

Notificada, **a Recorrente defendeu a competência deste STA para conhecer do presente recurso, visto todos os factos necessários à decisão da causa estarem fixados na sentença recorrida.**

**Com efeito**, por um lado, e no tocante ao conceito legal de oferta de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais”, não se estava perante uma questão de facto mas sim perante uma consideração que não podia ser remetida para uma circular da própria administração fiscal, sendo certo que, mesmo que assim não fosse, a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela sentença recorrida e, por outro, porque, mesmo que esta factualidade não decorresse daquela sentença, a competência deste Tribunal não ficaria afectada já que o objecto deste recurso é o da ilegalidade da liquidação impugnada por ela se suportar, apenas, na referida Circular e no tocante a esta questão não foram invocados elementos de facto que excedessem os fixados na sentença recorrida.

Acrescia que afirmar-se que o estabelecimento do limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, em violação do disposto na via Directiva Comunitária, sujeitava os contribuintes portugueses a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face aos contribuintes localizados noutras jurisdições europeias sujeitas à mesma Directiva, não significava suscitar qualquer questão de facto.

E, finalmente, mesmo que esta factualidade não decorresse da sentença e a Recorrente pretendesse a sua apreciação pelo Tribunal *ad quem*, a plena competência deste não ficaria afectada. Com efeito, como se decidiu no Acórdão de 13/11/2004 (recurso n.º 0583/04): “O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida. No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”

Em suma, **o recurso manifestava, apenas e tão só, uma divergência quanto a uma questão essencial de direito** - a interpretação das normas do Código do IVA e da Directiva de que este emana - e, porque assim, era este STA o competente para o seu conhecimento.

Colhidos os vistos legais, **cumpre decidir.**

### **FUNDAMENTAÇÃO**

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

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Janeiro de 2004, em causa nos presentes autos, computou no montante de € 44.926,23;

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa da autoliquidação identificada em D), que foi tacitamente indeferida.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em 17-12-2004.

### **II. O DIREITO.**

O presente recurso jurisdicional dirige-se contra a sentença do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação contenciosa do indeferimento tácito da reclamação graciosa da liquidação de IVA relativa ao mês de Janeiro de 2004.

Todavia, antes de nos debruçarmos sobre a decisão do Tribunal *a quo* relativa a essa questão, **cumpre apreciar e decidir a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado** do M.P., qual seja a de saber se este Tribunal tem competência, em razão da hierarquia, para julgar este recurso já que, no seu entendimento, esse julgamento envolve o conhecimento de matéria de facto e este estar-nos legalmente vedado. - art. 3.º da LPTA.

**1. A lei reservou a competência** da Secção de Contencioso Tributário do STA para **os recursos de decisões dos Tributários que versem exclusivamente matéria de direito** determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, a sua interposição deveria ser dirigida para Secção de Contencioso do TCA, por a competência para esse julgamento estar aí sediada. (Vd. al.ª b) do art.º 26.º e alínea a) do art. 38.º do ETAF). E, porque assim, **impõe-se averiguar se a matéria controvertida neste recurso envolve a reapreciação da matéria de facto**, pois que, se assim acontecer, o M.P. terá razão e cumprirá declarar este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente. O que se alcança através da análise das conclusões do recurso.

**E tais conclusões versarão matéria de direito** se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica, **versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual**; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que não se declaram provados factos que o estão, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

**2.** Esta questão foi abordada e decidida num caso exactamente igual ao que ora nos ocupa pelo que, atenta a criteriosa decisão que nele se proferiu, limitar-nos-emos a acompanhar o que então foi dito.

**Escreveu-se no Acórdão de 27/04/2007** (rec. 53/07):

“*A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV (aliás, XXXVI e XL) e XXVI e XXVIII (aliás, XLV e XLVI) das alegações da recorrente. Lê-se nas duas primeiras dessas conclusões que «A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente»; e que «o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela». Nas duas últimas das apontadas conclusões afirma-se que «o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária»; e que «nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar*

claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias».

*A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.*

*Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente.*

*Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.*

*A sentença atendeu a que «a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor».*

*E, assim, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12».*

*Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.*

*E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2º parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal. Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.*

*Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, conseqüentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.*

*Também não integra matéria de facto a afirmação segundo a qual o falado limite de 5% é uma interpretação «sem qualquer espelho (...) no Código do IVA e na legislação comunitária», pois conhecendo os juízes o direito, por dever de ofício, sabem o que consta da lei; e julgar se determinada interpretação tem nela «espelho», ou não, constitui um juízo relativo ao direito. Por último, o que se alega na conclusão XLVI, embora se refira direito estrangeiro (todo o direito nacional de todos os países europeus!), sem que ele venha provado, enquadra-se na alegada violação do direito comunitário aí também apontado, consubstanciando, assim, questão de direito.”*

E, porque assim, podemos concluir, como no Acórdão a que pertence a parte transcrita, que **o recurso tem por fundamento exclusivo matéria de direito e que, por isso, este STA é competente para dele conhecer.**

Avancemos, pois, para conhecer do mérito do recurso.

**3. A Recorrente, no primeiro grupo das suas conclusões – I a V – reputa a sentença de nula, por esta não especificar os fundamentos de direito** que justificam a decisão, já que, segundo alega, a norma que afirma existir no Plano Oficial de Contabilidade não existe nem nunca existiu.

E, de facto, **a falta de especificação dos fundamentos da sentença constitui uma causa da sua nulidade** – art.º 125.º do CPPT – pelo que se alegação da Recorrente fosse verdadeira – isto é, se a sentença recorrida não contivesse fundamentação de direito – verdadeira também seria a sua conclusão.

Só que **a Recorrente labora em erro**, uma vez que o que ela invoca como fundamento da nulidade da sentença não configura ausência de fundamentação mas, apenas e tão só, um erro de julgamento.

Com efeito, se a sentença aponta como fundamento da sua decisão uma norma legal que, na realidade, não existe estamos perante um erro de julgamento sobre o direito e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

**A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão;** nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente. E, se assim é, e se só aquela constitui nulidade de sentença fácil é concluir que a Recorrente litiga sem razão.

**Improcede, pois, este grupo de conclusões.**



**3. 1. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas» também não merece melhor acolhimento.**

Com efeito, e como se escreveu no já citado Acórdão de 27/04/2007 (rec.º n.º 53/07), que se debruçou sobre um caso igual ao presente:

*“No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha à decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.*

*Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configura, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.*

*Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.*

*Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.*

*Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.*

*Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.”*

**3. 2.** E do mesmo modo se fazem nossas as considerações formuladas no citado Aresto a propósito das conclusões XVII a XXIX subordinadas à epígrafe «*A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade*».

Escreveu-se nesse Acórdão:

*“A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta».*

*Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perflhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5% do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.”*

E, porque assim, e **também nesta parte falece razão à Recorrente.**

A Recorrente alega também neste grupo de conclusões que o princípio da igualdade foi violado já que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador passando a tratar de forma igual sectores económicos diferentes.

Esta questão prende-se com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos a seguir.

**3. 3.** Nas conclusões XXX a XXXV sob a epígrafe “*A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da al.º 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE, de 17/05/77*” **a Recorrente pretende que se declare nula a sentença por omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.**

Mas uma vez mais litiga **sem razão.**

Com efeito, é sabido que nos termos do art.º 234.º do Tratado das Comunidades os Tribunais nacionais só estão obrigados a reenviar ao TJCE os processos onde se suscitem questões de interpretação de direito comunitário quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso jurisdicional no direito interno.

Ora, a decisão do Tribunal recorrido poderia ser, como foi, objecto de recurso jurisdicional e, porque assim, o mesmo não estava obrigado a conhecer e pronunciar-se sobre esse reenvio.

Razão pela qual **se não verifica a invocada nulidade.**

**3. 3.** As restantes conclusões ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

E, também aqui, **são de acompanhar as considerações expendidas no já citado Acórdão de 27/04/2007** (rec.º n.º 53/07).

Escreveu-se nesse Aresto:

*“Começamos por abordar a questão face ao direito nacional.*

*As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de «amostras e (...) ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» (alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA.*

*Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.*

*Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euros, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. E conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração das condições do mercado.*

*O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.*

*Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

*E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.*

*Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.*

*Acrescente-se, por último, que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA, valendo tão só para estabelecer sobre a sua consideração como custos fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento.»*

E, porque assim, **a liquidação sindicada pela Recorrente não pode manter-se na ordem jurídica visto ter sido efectuada com violação de lei.**

4. Resta analisar se o pedido formulado nesta impugnação de indemnização de todos os prejuízos sofridos merece atendimento.

Escreveu-se a esse propósito no Acórdão que vimos citando:

*“3.6. De acordo com o disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure «que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.*

*É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.*

*Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.»*

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, julgando precedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator por vencimento) — *Costa Reis* (Vencido. Votaria a confirmação da sentença recorrida pelas razões expostas nessa.) — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 6 de Junho de 2007.

### Assunto:

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

### Sumário:

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º: 916/06-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I – VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda.**, com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Agosto de 2003, no montante de € 20.362,28, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

#### **«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I. A Doutra Sentença recorrida refere que *“segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF”* (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no *Diário da República*, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC;**

**V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF”;**

#### **2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque *“a lei do POC”* foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**

XV. Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT,**

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violou o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;**

**3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que *“a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor”*,

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.”*

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, **nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;**

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – *“usos comerciais”* – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. **Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;**

**4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977**

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art.º 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: *“É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.”*

XXXI. Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal *a quo* que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão *“ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa”*, constante da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

### 5. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXVIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIX. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XL. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLI. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLIII. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLIV. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.

XLV. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVI. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLVII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

XLVIII. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Doute Sentença recorrida,

XLIX. E pela anulação da liquidação impugnada;

L. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LI. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

LII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LIII. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Doute suprimimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Doute Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior.

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa que foi indeferida.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em 4/6/2004.

**III – 1.-** Começa a recorrer por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

**2.-** Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

**3.-** Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos mais à frente.

4.- Invoca, por último, a recorrente a omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Mas também aqui não assiste razão á recorrente.

Com efeito, nos termos do artigo 234.º do Tratado CE, os tribunais nacionais apenas estão obrigados a reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitárias quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso judicial no direito interno.

Assim, não estando o tribunal recorrido sujeito à obrigação de reenvio, é evidente que não se verifica a arguida nulidade.

5.- Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejam os artigos 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

6.- A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 6 de Junho de 2007. — António Calhau (relator) — Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda. Impugnação judicial. Processo Penal. Suspensão da execução. Convolação para impugnação judicial.*

### Sumário:

- I — *A oposição à execução fiscal tem como fundamentos os taxativamente indicados no art.º 204.º do CPPT.*
- II — *Esta taxatividade dos fundamentos de oposição não implica uma restrição aos direitos fundamentais de acesso aos tribunais, à tutela judicial efectiva, ao recurso contencioso e ao princípio do favorecimento do processo ou pro actione, uma vez que a impugnação de actos lesivos é permitida sempre que a lei assegurar um meio de os impugnar contenciosamente, como expressamente se refere na alínea h) do seu n.º I.*
- III — *Assim, deste art.º 204.º não pode resultar, em nenhuma hipótese, uma situação em que um particular, que tenha sido atingido na sua esfera jurídica por um acto da administração, fique privado, antes ou depois da instauração da execução, da possibilidade de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos.*
- IV — *Por isso, o carácter taxativo dos fundamentos de oposição não consubstancia uma restrição daqueles direitos, mas sim um seu condicionamento, que não é proibido pela Constituição.*
- V — *A legalidade em concreto da dívida exequenda não pode, em princípio, ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal, mas, antes, em impugnação judicial da liquidação.*
- VI — *A impugnação judicial da liquidação (ou do respectivo acto de fixação da matéria colectável) não é fundamento de oposição à execução fiscal, mas mera causa de suspensão desta, cumpridas que estejam as condições expressas no art. 169.º do CPPT, pelo que não determina, só por si, a inexigibilidade da dívida exequenda.*
- VII — *Do regime previsto nos art.ºs 47.º e 48.º do R.G.I.T. resulta que existe uma opção legislativa no sentido da preferência da jurisdição fiscal em relação à jurisdição*



*criminal para apreciação de questões de natureza tributária, preferência essa que é corolário da atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (artº 212º, n.º 3, da C.R.P.) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.*

VIII — *Não é possível a convalidação da oposição à execução fiscal em impugnação judicial se o oponente havia já deduzido esta, tendo por objecto a liquidação que constitui a dívida exequenda.*

IX — *Tal convalidação não deixaria de ser um acto inútil, o que é proibido por lei (cfr. artº 137º do CPC).*

Processo n.º 115/07-30.

Recorrente: Transportes Vale do Tejo, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Transportes Vale do Tejo, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que indeferiu liminarmente a oposição que deduziu contra a execução fiscal relativa a IRC do ano 2002, no valor global de € 259.255,65, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - O Despacho que indeferiu liminarmente o presente recurso carece de fundamentação — artigos 205º/1 da CRP e 158º do Código de Processo Civil;

II - Porquanto se limitou a citar o preceito legal que permite o indeferimento liminar da oposição, descurando a sua aplicação ao caso vertente;

III- E também fere o princípio do favorecimento do processo ou *pro actione* - artigo 7º do CPTA;

IV- Sendo o elenco do artigo 204º do CPPT tendencialmente fechado, e por restringir o acesso ao direito e aos tribunais (artigo 20º da CRP), sempre se imporá uma interpretação e aplicação consentâneas com princípio da proporcionalidade — artigo 18º da CRP;

V- No presente caso discute-se uma questão alheia à Administração Tributária e que não contende com a legalidade em concreto da liquidação;

VI - Perante uma questão prejudicial, do foro criminal, cuja aclaração não compete à administração fiscal, nem ao próprio foro tributário, deve ser susgado o respectivo processo até ser obtida decisão naquela.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, não só por que “a decisão de rejeição liminar da oposição tem intocável fundamento legal (artº 209º n.º 1 alínea b) CPPT)”, mas também por que “o pedido de suspensão da execução (formulado em meio processual inidóneo) deve ser apresentado perante o órgão da execução fiscal, sendo eventual decisão desfavorável passível de reclamação para o tribunal tributário (artº 276º CPPT)”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O despacho recorrido é do seguinte teor:

“Tendo em conta que a presente oposição não se baseia em qualquer dos fundamentos taxativamente elencados no artº 204º do CPPT, o Tribunal rejeita-a liminarmente, nos termos do disposto no artº 209º, n.º 1, alínea b) do CPPT”.

Começa a recorrente por alegar que este despacho não está devidamente fundamentado.

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

Na verdade, basta a leitura do referido despacho para facilmente se concluir que o mesmo está fundamentado, já que no mesmo se indicam, claramente, as razões que levaram o Mmº Juiz “a quo” a rejeitar liminarmente a petição inicial, ou seja, não terem sido invocados pela oponente quaisquer dos fundamentos de oposição à execução fiscal que constam do artº 204º, n.º 1 do CPPT.

Pelo que e atento o disposto no também invocado artº 209º, n.º 1, al. b) do mesmo diploma legal, outra não podia ser a decisão daí resultante.

Assim e nesta parte, o recurso não pode proceder.

3 – Sustenta, porém, a recorrente, nas conclusões da sua motivação do recurso, que, “sendo o elenco do artigo 204º do CPPT tendencialmente fechado, e por restringir o acesso ao direito e aos tribunais (artigo 20º da CRP), sempre se imporá uma interpretação e aplicação consentâneas com princípio da proporcionalidade – artigo 18º da CRP”.

“E também fere o princípio do favorecimento do processo ou *pro actione* – artigo 7º do CPTA”.

Vejamos se lhe assiste razão.

Como é sabido, no artº 204º do CPPT estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos da oposição à execução fiscal, como claramente resulta do preceituado no seu n.º 1: “a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos”.

“Esta taxatividade dos fundamentos de oposição não implica uma restrição aos direitos fundamentais de acesso aos tribunais, à tutela judicial efectiva e ao recurso contencioso e, acrescentámos nós, ao princípio do favorecimento do processo ou pro actione, uma vez que a impugnação de actos lesivos é permitida sempre que a lei assegure um meio de os impugnar contenciosamente, como expressamente se refere na alínea h) do seu n.º 1.

Assim, deste artº 204.º não pode resultar, em nenhuma hipótese, uma situação em que um particular que tenha sido atingido na sua esfera jurídica por um acto da administração fique privado, antes ou depois da instauração da execução, da possibilidade de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos.

Por isso, o carácter taxativo dos fundamentos de oposição não consubstancia uma restrição daqueles direitos, mas sim um seu condicionamento, que não é proibido pela Constituição.

Na verdade, as normas processuais que prevêm prazos para exercício de direitos e obrigam à utilização de determinados meios processuais para o seu exercício, isto é, que prevêm o modo de exercício de direitos, em vez de envolverem uma restrição do direito de acesso aos tribunais representam uma garantia do seu eficaz exercício, por serem a forma de procurar obter a rentabilização e optimização dos serviços de justiça que têm como corolário a sua maior eficácia como meio de os particulares, na sua generalidade, verem contenciosamente reconhecidas as suas posições jurídicas perante a administração” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., págs. 871 e 872).

4 – Por outro lado, importa referir que a recorrente invocou, na petição inicial, como causa de pedir, que as facturas emitidas pela sociedade Segurado & Segurado, Lda e cujo valor não tinha sido aceite pela Administração Fiscal a título de custo fiscal para efeitos de IRC, nos termos do artº 23º do CIRC, tinham sido “emitidas após e na correspondência de efectivos fornecimentos de material” pela referida sociedade.

A que acresce que, se foram, pela mesma, emitidas facturas fictícias que consubstancia a prática de ilícito fiscal, estes factos diziam, exclusivamente, respeito à citada sociedade, pelo que este ilícito criminal não o foi praticado pela oponente, nem lhe é imputado a qualquer título, o que sempre justificaria a sustação da execução, já que constitui fundamento que cabe na alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

Ora, as questões que, assim, vêm alegadas pela recorrente como fundamento de oposição à execução são tudo questões que não se enquadram em nenhum dos fundamentos ali articulados, como bem anota o Mmº Juiz “a quo” no seu despacho de indeferimento liminar.

Na verdade, dos termos da referida petição inicial da presente oposição à execução e que assim ficam transcritos, com ela a oponente questiona tão só a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.

Matéria que, como vem decidido, se quadra antes no âmbito do processo de impugnação judicial previsto no artº 102º e segs. do CPPT e não no processo de oposição à execução fiscal.

Ora, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, a legalidade do acto tributário de liquidação só pode ser válida e eficazmente controvertida ou questionada em processo de oposição à execução fiscal nos casos de ilegalidade abstracta (cfr. alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT) e em casos de ilegalidade concreta apenas quando a lei “não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação” (cfr. alínea h) do n.º 1 do citado artº 204º).

No caso em apreço, a questão que vem suscitada acerca da legalidade em concreto do acto tributário de liquidação não se mostra enquadrada na referida alínea h), na medida em que, estando em causa o pagamento de dívida de IRC, a oponente podia impugnar judicialmente o acto de liquidação, nos termos do disposto nos artºs 111º do CIRC e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT, como, efectivamente, o veio a fazer.

Assim sendo, também não podia a recorrente obter tal apreciação por via da oposição à execução fiscal, não cabendo, conseqüentemente, a sua pretensão na alegada alínea i) do citado n.º 1 do artº 204º.

Com efeito e como resulta deste preceito legal, nele caberão quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documentos, mas desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

“Trata-se de uma disposição com carácter residual em que serão enquadráveis todas as situações não enquadráveis nas outras alíneas do mesmo número, em que há um facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda ou que afecta a sua exigibilidade” (Jorge Sousa, ob. cit., 4ª ed., pág. 909).

Ora, no caso em apreço e como vimos, os fundamentos invocados pela recorrente envolvem apreciação da legalidade da liquidação.

É certo que aquela deduziu impugnação judicial (vide fls. 26).

Todavia, a impugnação judicial da liquidação (ou do respectivo acto de fixação da matéria colectável) não é fundamento de oposição à execução fiscal, mas mera causa de suspensão desta, cumpridas que estejam as condições expressas no art. 169º do CPPT, pelo que não determina, só por si, a inexigibilidade da dívida exequenda.

Eslarecedor é o artigo 52º n.º 1 da Lei Geral Tributária, aonde se lê que «a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda».

Ou seja, desde que esteja em discussão num processo – recurso, impugnação judicial, reclamação ou oposição à execução – a legalidade da dívida, quer por ter sido ilegal a sua liquidação, quer por não ser exigível (isto é, não ser legal a sua exigência coerciva), suspende-se cobrança, desde que a dívida esteja garantida.

Ora, no caso em apreço, não se provando, também, como não se prova – cfr. itens 49º a 51º da petição inicial – que se acha prestada garantia, não estão reunidos todos os pressupostos para a suspensão da execução.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 15/12/99, in rec. n.º 24.312 e de 26/4/06, in rec. n.º 303/06.

Por último, estabelece o artº 47º do R.G.I.T. que «se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças».

“A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal fiscal apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram (arts. 51º do R.J.I.F.N.A. e 48º do R.G.I.T.).

Esta suspensão do processo criminal tem em vista as situações em que a existência de infracção criminal depende da resolução de uma questão de natureza fiscal, reconhecendo-se à jurisdição fiscal a competência exclusiva para decidir essa matéria.

Inferre-se claramente deste regime que existe uma opção legislativa, ínsita nestas normas do R.J.I.F.N.A. e do R.G.I.T., no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (art. 212.º, n.º 3, da C.R.P.) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.

Assim, em sintonia com essa opção legislativa, deve entender-se que não se justificará a suspensão de processos tributários de impugnação judicial (ou de oposição à execução fiscal) para aguardar decisões que sejam proferidas em processos criminais sobre factos que relevem para decisão daqueles processos.

Por outro lado, no caso em apreço, em que está em causa no processo de impugnação judicial a apreciação da falsidade ou não de facturas, a formulação de um juízo pelo tribunal tributário não depende da decisão que for proferida em processo criminal sobre a mesma matéria, pois, enquanto no processo criminal as dúvidas sobre a matéria de facto são valoradas a favor do arguido, no processo de impugnação judicial (ou de oposição à execução fiscal), havendo indícios de irregularidades de escrita, o ónus da prova da veracidade desta cabe ao contribuinte (arts. 121.º, n.º 2, do C.P.T. e 100.º, n.º 2, do C.P.P.T.).

Para além disso, apesar da maior exigência probatória do processo criminal para dar como provados factos integradores de infracção que é corolário do princípio in dubio pro reo, não existe qualquer norma legal que atribua força de caso julgado no processo de impugnação judicial (ou de oposição à execução fiscal) às decisões proferidas em processo criminal. Com efeito, o art. 84.º do C.P.P. apenas atribui relevância extraprocessual ao caso julgado no caso de decisões penais que apreciam pedidos cíveis e os arts 674.º-A e 674.º-B do C.P.C. apenas atribuem a decisões penais efeitos em processos de natureza cível e não de natureza tributária.

Sendo assim, independentemente de o tribunal tributário poder e dever aproveitar provas produzidas em processo criminal... não se pode justificar que se aguarde que nesse processo seja proferida decisão com trânsito em julgado, pois nenhuma relevância é legalmente atribuída a este trânsito no processo de impugnação judicial” (Acórdão desta Secção do STA de 16/2/05, in rec. n.º 8/05).

Assim, a pendência do processo crime não conduz à sustação da oposição à execução fiscal, nem torna a dívida inexigível, não constituindo, deste modo, fundamento da oposição à execução fiscal.

5 – Como também não cabem na alínea a) deste preceito legal.

O fundamento deste preceito reporta-se apenas à ilegalidade absoluta ou abstracta da dívida exequenda resultante da inexistência de lei em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação e na qual se encontra prevista a sua liquidação ou donde conste a sua autorização para a sua cobrança na data em que ocorreu a liquidação, tudo por força do disposto nos artºs 106º, 108º e 202º da CRP.

Ora, nenhuma dúvida é possível quanto à existência, na lei, do IRC, no exercício de 2000.

Assim sendo, tem de concluir-se pela ilegalidade da dedução de oposição, por a recorrente não ter invocado qualquer dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artº 204º do CPPT.

Pelo que bem andou o Mmº Juiz “a quo” ao julgar indeferir liminarmente a oposição à execução fiscal.

6 – Mas, no caso dos autos, será possível proceder à convalidação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial?

Dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Voltando ao caso dos autos e como referimos supra, a oponente deduziu já impugnação judicial, tendo por objecto a liquidação que constitui a dívida exequenda.

Sendo assim, a convalidação da presente oposição à execução fiscal em impugnação judicial não deixaria de ser um acto inútil, o que é proibido por lei (cfr. artº 137º do CPC).

7 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Impugnação judicial. Prazo.*

### Sumário:

*I — Do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial.*

*II — Esta deverá ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da decisão nele proferida (alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º CPPT), ou a partir da formação da presunção de indeferimento tácito (alínea d) do mesmo normativo), e não no prazo previsto no n.º 2 do artigo 102.º CPPT.*

Processo n.º: 288/07-30.

Recorrente: Mota – Engil, Engenharia e Construção, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. António Calhau.

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

**I** – Mota-Engil, Engenharia e Construção, SA, com sede em Amarante, veio deduzir impugnação judicial do indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento total da reclamação graciosa das liquidações adicionais de juros compensatórios, relativos aos períodos que identifica na petição inicial, emitidos pela DGI, no valor de € 19.364,05.

Por sentença de 11/12/06 do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel, foi julgada verificada a caducidade do direito de impugnar tais actos tributários e, em consequência, absolvida a Fazenda Pública do pedido.

Inconformada com essa decisão, dela vem agora a impugnante recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;

B) Do indeferimento expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;

C) Por fim, do indeferimento tácito desse recurso foi apresentada a presente impugnação judicial;

D) Sobre a mesma recaiu a decisão *a quo* que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e consequente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;

E) A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;

F) Desde logo, não é absolutamente claro qual o entendimento acolhido acerca do meio processual para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

G) Com efeito, a determinada altura, na sentença (concretamente, a fls. 118), é referido que o “recurso hierárquico é facultativo, e do seu indeferimento, não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do artigo 76.º, n.º 2”;

H) Mas, adiante, reproduzindo excerto de aresto do TCA Sul, apresenta posição claramente divergente, no sentido de que “a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa ... é feita através do processo de impugnação judicial previsto nos artigos 99.º e seguintes deste Código como resulta do preceituado no artigo 97.º, n.ºs 1, d) e p) e 3 do artigo 76.º do referido Código”.

I) A este propósito, contudo, não restam dúvidas de que, pese embora o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contida ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

J) No caso em apreço, a impugnação judicial deduzida é o meio processual adequado, já que visa impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito de recurso hierárquico e (mediatamente) o acto tributário de liquidação;

K) E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;

L) É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão – que constitui, assim, o seu objecto imediato – mas também o acto de liquidação reclamado – o qual constitui o seu objecto mediato;

M) Já que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 582), entendimento, aliás, pacífico do STA;

N) Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial;

O) Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados – por a mesma ser intempestiva – já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

P) Ora, não obstante a referida natureza da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;

Q) De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;

R) Apesar de o prazo de 90 dias – a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte – para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

S) Em suma, como defendem o STA, o TCA e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

T) Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA, vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005, “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em

*causa a legalidade da liquidação. [...] Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto – mediato ou imediato, pouco importa – da impugnação judicial o acto de liquidação”;*

U) Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

V) Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

W) Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial reduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, julgando-se tempestiva a impugnação judicial e revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Com interesse para a decisão, mostram-se fixados os seguintes factos:

1. Em 3/8/2005 a impugnante apresentou reclamação graciosa dos actos tributários de liquidação adicional de juros compensatórios, objecto da presente impugnação, a qual, por despacho notificado à impugnante em 5/1/2006, foi expressa e totalmente indeferida;

2. Em 3/2/2006 a impugnante interpôs recurso hierárquico daquela decisão que, por sua vez, não foi objecto de qualquer pronúncia.

3. Em 26/4/2006 a impugnante apresentou impugnação judicial do indeferimento tácito sobre o recurso hierárquico que interpôs.

**III** – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou intempestiva a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente do indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado do indeferimento da reclamação graciosa dos actos de liquidação de juros compensatórios de que fora notificada.

Considerou o Mmo. Juiz “a quo” que, como o indeferimento da reclamação graciosa, a par do recurso hierárquico facultativo, também abria a via da impugnação judicial, o prazo de 15 dias previsto no artigo 102.º, n.º 2 do CPPT há muito decorrida quando foi deduzida a presente impugnação.

Ou seja, não pondo de parte a hipótese de também pela via da impugnação judicial a recorrente poder vir a reagir contra os actos de liquidação em causa, o Mmo. Juiz “a quo” entende, no entanto, que o prazo para o poder fazer é o previsto no n.º 2 do artigo 102.º CPPT, ou seja, 15 dias e não o prazo de 90 dias como defende a recorrente.

Vejamos.

Dispõe o n.º 1 do artigo 76.º CPPT que do indeferimento da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1 CPPT.

A decisão sobre o recurso hierárquico é, depois, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 76.º CPPT, passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

Apesar da referência a recurso contencioso feita no n.º 2 deste artigo 76.º CPPT, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, quando comporta a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso (actual acção administrativa especial), que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação (art.ºs 101.º, alíneas a) e j) da LGT e 97.º, n.º 1, alíneas d) e p) do CPPT) – v., neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, pág. 578, e acórdãos deste Tribunal de 22/6/05, 16/5/07 e 6/6/07, nos recursos 515/05, 235/07 e 286/07, respectivamente.

No caso em apreço, tendo a recorrente vindo efectivamente deduzir impugnação judicial do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto da decisão que indeferiu a reclamação graciosa, a questão que se coloca é a de saber, então, qual o prazo de que dispunha para o fazer.

Não tem razão o Mmo. Juiz “a quo” quando defende que esse prazo é o de 15 dias, previsto no n.º 2 do artigo 102.º CPPT, uma vez que a recorrente não veio impugnar o indeferimento da reclamação graciosa mas sim o indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto dessa reclamação graciosa.

E, como supra se disse, podia fazê-lo.

O prazo de impugnação judicial da decisão de recurso hierárquico é, antes, de 90 dias, contados a partir da decisão aí proferida (artigo 102.º, n.º1, alínea e) CPPT) ou a partir da formação de indeferimento tácito (alínea d) do mesmo normativo), na esteira do que defende Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, págs. 580 e 581, e conforme acórdãos deste Tribunal de 8/6/05 e 16/5/07, nos recursos 201/05 e 235/07, respectivamente.

Decidindo que, como no caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação é o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102.º CPPT, a decisão recorrida não pode, por isso, manter-se.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não jogue extinto o direito de impugnar pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Prescrição. Inutilidade da lide.*

### Sumário:

- I — A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento de impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.*
- II — Deve contudo conhecer-se da mesma, e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, ut. artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.*

Processo n.º: 291/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Imprensa Nacional – Casa da Moeda, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º 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 Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que Imprensa Nacional – Casa da Moeda, EP, deduzira contra a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1993, incluindo a derrama e juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão em que, por interpretação extensiva, cabem na previsão do artigo 38.º do CIRC as provisões para pensões de reforma, pelo que estas, sob pena de tratamento desigual, devem ter relevância fiscal e ser aceites como custo do exercício. E, por outro lado, quanto à provisão para depreciação de existências, também não se verifica qualquer violação das normas de determinação da matéria colectável aplicáveis nem dos critérios de valorimetria de existências.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

*1. O presente recurso destina-se a reagir contra o, aliás, douto aresto que reconheceu como custos fiscais as provisões constituídas pela Imprensa Nacional Casa da Moeda, SA, quer para pensões de reforma quer para depreciação de existências, julgando assim procedente a impugnação sob recurso.*

*2. A questão que se pretende ver dilucidada – saber se são admissíveis como custos para efeitos fiscais outras provisões que não as taxativamente plasmadas no elenco do então artigo 33.º do CIRC, hoje artigo 34.º -, já foi decidida por esse Colendo Tribunal no acórdão n.º 01839/03, de 11/02/2004, em que também é recorrida a Imprensa Nacional Casa da Moeda, SA, tendo sido dado provimento ao recurso da Fazenda Pública.*

*3. O art. 33.º do CIRC, hoje art. 34.º, elencava taxativamente as provisões admitidas como custos para efeitos fiscais, não estando incluídas as provisões para reformas.*

4. Como se reconhece no douto aresto “(...) a legislação então vigente não previa expressamente o referido tipo de provisão (...)”

5. pelo que é inadmissível e constitui vício de violação de lei aceitar como custo uma provisão que não está prevista no normativo que as consagra.

6. O douto aresto fundamentou a sua decisão numa norma que não prevê que o custo ali referido seja encargo dedutível para efeitos fiscais.

7. Considera ainda o Meritíssimo Juiz “a quo” não se verificar, quanto à provisão para depreciação de existências, qualquer violação das normas de determinação da matéria colectável aplicáveis, nomeadamente dos arts. 23.º, 33.º, 35.º do CIRC, nem dos critérios de valorimetria de existências constantes do ponto 5.3 do POC.

8. Quanto a esta matéria cumpre referir que o Plano Oficial de Contabilidade estabelece no seu item 2.9 que as provisões devem ser constituídas apenas nas situações a que estejam associados riscos e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo.

9. Não se estando perante uma situação a que esteja associado qualquer risco ou incerteza futuros, não se encontram reunidos os princípios contabilísticos-fiscais subjacentes à sua constituição.

10. Resulta do exposto que a douta sentença incorreu em erro de julgamento, por vício de violação de lei, ao decidir em sentido contrário às normas acima expressas.

Por sua vez, contra-alegou a recorrida:

1.ª - A Fazenda Pública (FP) interpôs recurso da douta sentença que julgou favorável a impugnação judicial oportunamente deduzida pela ora Recorrida.

2.ª - A data em que foi notificado o despacho de admissão do recurso proferido pelo Meritíssimo Juiz a quo determinaria que as alegações de recurso da FP tivessem sido apresentadas até 18.01.2007.

3.ª - As referidas alegações da FP foram remetidas, via fax, ao Tribunal recorrido em 22.01.2007, e a versão original das mesmas foi ali entregue em 26.01.2007 (sexta-feira), conforme carimbo nelas aposto.

4.ª - Só no dia 29.01.2007 (segunda-feira), esteve disponível para entrega à ora Recorrida a cópia das mesmas.

5.ª - Sendo certo que a “contra-alegação” da Recorrida depende, necessariamente, do conhecimento das alegações da Recorrente, o prazo de 15 dias legalmente estipulado a favor da Recorrida (cf. art. 282.º, n.º 3 do CPPT) foi, na realidade, de 5 dias, qual seja o período decorrido entre 29.01.2007 e 02.02.2007.

6.ª - Em consequência, o oferecimento das “contra-alegações” de recurso, implicou in casu o pagamento da correspondente multa, porquanto as mesmas tiveram de ser apresentadas no primeiro dia útil após o termo do respectivo prazo.

7.ª - A situação descrita, manifestamente violadora do princípio da igualdade das partes [cf. art. 6.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e art. 98.º do CPPT, cuja ratio deve buscar-se nos arts. 13.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)] não pode deixar de ser levada ao conhecimento de Vossas Excelências.

8.ª - O imposto controvertido na impugnação judicial (IJ) ora objecto de recurso pela FP é o IRC e respeita ao exercício de 1993. A IJ deduzida pela ora Recorrida deu entrada em 29.08.1997.

9.ª - O regime de prescrição das dívidas tributárias era, ao tempo, regulado pelo art. 34.º do CPT, que estabelecia no n.º 1 o prazo de 10 anos de prescrição. De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário. Nos termos do n.º 3 do supracitado art. 34.º, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano. Nesse caso soma-se o tempo que decorrer após a interrupção ao período que tiver decorrido anteriormente.

10.ª - Tendo em conta o prazo de prescrição aplicável ao imposto em análise (dez anos) e o início do decurso desse prazo (01.01.1994), verifica-se que à data da apresentação da impugnação judicial (29.08.1997) já tinham decorrido três anos, sete meses e vinte e nove dias.

11.ª - Ora, mesmo descontado o prazo de um ano motivado pela dedução da impugnação judicial - contado desde 29.08.1997 -, verifica-se que à data em que foi proferida a douta decisão em apreço (27.10.2006), já prescrevera a obrigação tributária subjacente.

12.ª - Mesmo que a prescrição não constitua um vício do acto de liquidação, fica prejudicada a eficácia daquele porquanto, estaria o credor impedido de poder exigir o pagamento do tributo correspondente.

13.ª - Assim, afigura-se à ora Recorrida que nos presentes autos e em sede de recurso não pode deixar de ser conhecida oficiosamente a prescrição e, em consequência, declarada a inutilidade superveniente da lide impugnatória, o que desde já se requer (cf., por todos, o Acórdão deste Venerando Tribunal, de 09.02.2005, proferido no Proc. n.º 0939/04, in [www.dgsi.pt...](http://www.dgsi.pt...)).

14.ª - Apesar da invocada prescrição, por dever de patrocínio cumpre apreciar os fundamentos do recurso interposto pela FP.



15.<sup>a</sup> - A douda sentença sob recurso, que acolheu totalmente as pretensões da impugnante, não merece à ora Recorrida qualquer censura.

16.<sup>a</sup> - No que se refere à questão das provisões para pensões de reforma, a douda decisão recorrida pela FP estriba-se no próprio entendimento desta, constante do parecer da DGCI, a fls. 55 dos autos que, resumidamente, refere "... não se vê qualquer diferença nos objectivos visados pelo n.º 4 do art. 45.º do Decreto-Lei n.º 333/81, de 7 de Dezembro, e os consignados na alínea a) [do art. 35.º do CCI] em questão. Além disso, a exponente está vinculada ao esquema que lhe é imposto pelos seus Estatutos, estando-lhe vedada a opção pelo esquema que lhe é mais favorável".

17.<sup>a</sup> - Ou seja, a DGCI expressamente aceitou como custos do exercício as provisões para pensões de reforma do pessoal da ora Recorrida "... visto não ser justa nem equitativa a recusa de um benefício que é acessível a todas as empresas que suportem encargos com a reforma dos seus trabalhadores" (cf. cit. Parecer da DGCI de fls. 55 e ss. dos autos).

18.<sup>a</sup> - Conforme refere o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do TAF de Lisboa, no seu parecer final "... não se pode recusar relevância fiscal a tais provisões para garantia de pensões de reforma sob pena de tal tratamento ser iníquo e ofender o princípio da igualdade, devendo aplicar-se à situação em análise as normas do art. 38.º já citadas, por interpretação extensiva, que existe «sempre que o intérprete ao reconstituir a parte do texto da lei e segundo os critérios do art 9.º conclua que o pensamento legislativo coincide com um dos sentidos contidos na lei, mas o legislador, ao formular a norma, disse menos do que queria, sendo, por isso, necessário alargar o texto legal»..."

19.<sup>a</sup> - É manifestamente iníquo qualquer entendimento que consista na desigualdade de tratamento da impugnante, ao tempo dos factos sub judice, face às demais empresas que não estão obrigadas a suportar os encargos com a reforma do pessoal.

20.<sup>a</sup> - Neste sentido, e sempre salvo o devido respeito, o doudo recurso apresentado pela FP traduz um redutor entendimento do problema, limitado como está a uma interpretação meramente literal do art., 33.º do CIRC.

21.<sup>a</sup> - Se à ora Recorrida fosse aplicado o regime geral vigente para as demais empresas, teria contabilizado como custo do exercício percentagem superior a 25% da massa salarial dos trabalhadores, até ao máximo de 38,75%, o que lhe traria evidentes vantagens dado o aumento dos custos fiscalmente relevantes.

22.<sup>a</sup> - Por imposição estatutária, as pensões de reforma dos trabalhadores da INCM foram da inteira responsabilidade da Recorrida, para o que deveria assegurar o encaixe financeiro necessário, através da constituição das referidas provisões.

23.<sup>a</sup> - Assim sendo, o limite que deve ser tido em conta como custo fiscal corresponderá a 25% de massa salarial, nos termos do já citado artigo 38.º, n.º 3 do CIRC.

24.<sup>a</sup> - Disposição, aliás, simétrica da que vigorava no âmbito da Contribuição Industrial (cf. art. 35.º do CCI, com a redacção do Dec.Lei n.º 216/87, de 29 de Maio).

25.<sup>a</sup> - E que mereceu o acolhimento da FP no identificado Parecer de fls. 55 e ss. dos autos.

26.<sup>a</sup> - Em 1981, aquando da aprovação dos Estatutos da INCM, não existiam fundos de pensões para onde pudessem ser canalizadas as responsabilidades e as verbas destinadas ao pagamento, no futuro, das pensões de reforma. Mas a empresa ficou obrigada ao pagamento dessas pensões de reforma.

27.<sup>a</sup> - A posterior criação de fundos de pensões (cf. Decreto-Lei n.º 396/86, de 25 de Novembro), deveria implicar que a impugnante transferisse para um desses fundos a responsabilidade do pagamento das pensões de reforma dos trabalhadores, através da entrega dos valores correspondentes a 25% da massa salarial (cf. art. 38.º, n.º 3 do CIRC).

28.<sup>a</sup> - Conforme veio a ocorrer, em 11.05.1999, através do contrato constitutivo do Fundo de Pensões da INCM celebrado com a Sociedade Gestora de Pensões da Caixa Geral de Depósitos, que determinou por parte da ora Recorrida a entrega, em "dinheiro fresco", de Euros 56,300,000.00 (cinquenta e seis milhões e trezentos mil euros) e a inerente anulação das provisões para pensões de reforma até aí constituídas pela INCM.

29.<sup>a</sup> - Em consequência, e sempre salvo o devido respeito, carecem de sentido as alegações da Ilustre Representante da FP (cf. n.ºs XV e XVI) segundo as quais "... a dedutibilidade do custo (...) submete-se ao gasto, ou seja a saída do fluxo financeiro de pagamento para o exterior da empresa, mormente para contribuições para fundos de pensões (n.º XV), concluindo, assim, que "... a INCM não entregou qualquer importância referente a pensões de aposentação a terceiros mantendo a gestão e disposição dos mesmos na sua pertença, o que obstaculiza a aplicação do disposto no art. 38.º, n.º 2 do CIRC' (n.º XVI).

30.<sup>a</sup> - No que tange à provisão para depreciação de existência», igualmente objecto do recurso da FP, a ora Recorrida discorda em absoluto da argumentação ali expandida, segundo a qual não se está perante situação a que esteja associado qualquer risco ou incerteza futuros.

31.<sup>a</sup> - A possibilidade da verificação dos prejuízos é evidente no contexto da actividade da ora Recorrida pois se trata da única empresa nacional que produz valores selados, designadamente, estampilhas fiscais, letras comerciais, estampilhas dos serviços consulares e selos de imposto automóvel.

*Produção que é feita em grande volume, porque não é possível determinar as quantidades que serão vendidas, variáveis em função da actividade económica nacional.*

32.<sup>a</sup> - *Os bens em causa estão sujeitos a um perecimento muito específico, que decorre de um período de curso legal, cuja duração é determinada pelo Ministério das Finanças. Logo que determinado pelo Ministério das Finanças o termo do curso legal daqueles valores, e a conseqüente substituição por outros, deixa a INCM de os poder vender, passando a existir nos seus armazéns um stock de produtos, acabados e intermédios, que nunca virão a ser utilizados.*

33.<sup>a</sup> - *Significa isto que a contabilização daqueles valores na Conta 693 do Plano Oficial de Contabilidade (POC) - Perdas em Existências - que traduz um custo fiscalmente aceite, apenas pode ocorrer no momento da destruição desses bens, ou seja, em momento muito posterior àquele em que deixaram de ter curso legal ou validade.*

34.<sup>a</sup> - *É para corresponder com maior rigor ao princípio da especialização dos exercícios, que a INCM sempre optou pela criação de uma provisão para depreciação de existências, valorizadas ao custo médio de produção, correspondentes aos valores em stock nos seus armazéns, que deixaram de ter curso legal.*

35.<sup>a</sup> - *O art. 35.º do CIRC estabelece as regras que permitem contabilizar o valor da provisão para depreciação de existências. Determina-se ali que o montante da provisão resultará da diferença entre o valor de aquisição ou de produção e o respectivo preço de mercado, reportado à mesma data, quando este seja de valor inferior àquele. Sobre esta matéria dispõe o POC, na parte que regula a valorimetria das existências (ponto 5.3.), que "... se o custo de aquisição ou de produção for superior ao de mercado será este o utilizado" (ponto 5.3.4), acrescentando no ponto 5.3.5: "Quando na data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos deverá ser utilizado o critério definido em 5.3.4."*

36.<sup>a</sup> - *A provisão para depreciação de existências, prevista nos arts. 33º, n.º 1, alínea b) é, como ali se indica, fiscalmente dedutível. Ou seja, constitui um custo do exercício nos termos do art. 23º, n.º 1, alínea h) do CIRC.*

37.<sup>a</sup> - *Acresce que, do ponto de vista económico, é indiferente contabilizar os valores que deixaram de ter curso legal em Perdas em Existências ou, em alternativa, constituir uma Provisão para depreciação de existências.*

38.<sup>a</sup> - *Subjacente à constituição de provisões está também o princípio contabilístico da prudência, expressamente previsto no POC. O princípio da prudência "... conduz à inserção nas contas de um determinado grau de precaução para fazer face a situações de incerteza, de tal forma que os activos e os resultados não sejam sobredimensionados" (vd. F. PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. IRC. Anotado e Comentado. 5.ª edição, Editora Rei dos Livros, 1996, p. 302).*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a prescrição da obrigação tributária. Todavia, se assim se não entender, é ainda de prover de o recurso, pela procedência dos seus fundamentos, que têm respaldo na jurisprudência da Secção – acórdãos de 11 de Fevereiro de 2004 – recurso n.º 1839/03 e de 20 de Outubro de 2004, recurso n.º 721/04.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) *A ora impugnante tem como actividade principal a produção de moeda metálica, papel-moeda, títulos de dívida pública, moeda de cunhagem, selos e valores postais, papel selado e cartões para licenças, gravuras, selos, dísticos e estampilhas fiscais para os serviços do Estado.*

2) *Na sequência da acção inspectiva ao exercício de 1993 realizada pela AF, foram efectuadas, entre outras, as seguintes correcções à matéria colectável declarada:*

a) *acréscimo de 381.393.967\$00, provenientes de provisões para pensões de reforma, não aceites como custo fiscal, nos termos do art. 23.º, alínea h), do CIRC, por não se enquadrar no âmbito do art. 33.º do CIRC;*

b) *acréscimo de 21.998.523\$00, referentes à provisão para depreciação de existências, não aceite como custo fiscal por não se estar na presença de uma situação a que estejam associados riscos ou incertezas, nos termos do art. 17.º, n.º 3, do CIRC, e do ponto 2.9 do Capítulo II e da alínea e) do Capítulo IV, ambos do POC.*

3) *A ora impugnante não efectuou o pagamento da liquidação adicional impugnada (vd. despacho de 10/7/2006 constante dos autos de execução apensos).*

4) *A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 29/8/1997.*

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber da, relevância fiscal das provisões efectuadas pela recorrida.

Mas, primeiro, importa verificar se se encontra prescrita a obrigação tributária, tal como alega a recorrida – o que é de conhecimento officioso.

I. QUANTO AO CONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO:

Como é sabido, trata-se na impugnação judicial de um contencioso de anulação, que não de plena jurisdição - cfr. ALBERTO XAVIER, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, p. 43 e ss.

-, sendo o seu objecto o acto tributário, através de “qualquer ilegalidade” ou “vício”, em vista da sua “anulação total ou parcial”.

Assim, se o pedido impugnatório procede, o tribunal anula o acto, pela existência de qualquer ilegalidade.

Pelo que tem este tribunal entendido que a prescrição da obrigação tributária - “da dívida exequenda”, na expressão legal -, embora de conhecimento oficioso, não é fundamento de impugnação judicial mas de oposição à execução fiscal.

Na verdade, não pode confundir-se a validade do acto tributário com a sua eficácia.

Basicamente, os requisitos de validade dizem respeito aos próprios elementos do acto: forma, competência, objecto, pressupostos, fim, sujeitos - cfr. ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, p. 425 e ss.

Por sua vez, a eficácia contende com a realização do acto na ordem jurídica, não tem a ver com a sua validade, surgindo só, em regra, com a concretização desta, logo que estejam preenchidos os requisitos da sua existência e validade.

Acto eficaz é o acto passível de execução material ou jurídica - cfr. ROGÉRIO SOARES, *Direito Administrativo*, p. 180 e ss.

E, praticado o acto, a sua eficácia há-de consumir-se num determinado prazo; decorrido este, ela já não pode ter lugar.

O decurso do prazo de prescrição extingue o direito do Estado à “cobrança” do imposto e não tendo pois a ver com a validade ou existência do acto tributário e, em consequência, com a sua legalidade, não é fundamento de impugnação judicial mas de oposição à execução.

Todavia, verificando-se a prescrição, a lide impugnatória não tem qualquer utilidade.

Na verdade, a sua procedência não teria quaisquer consequências, uma vez que já não poderia, mercê da predita prescrição da dívida, ser instaurada execução fiscal, que, se o fosse – como acontece no caso dos autos -, logo soçobraría, mesmo sem oposição, dado o carácter oficioso do conhecimento da mesma.

Ou seja: a questão não radica na inclusão da prescrição da obrigação tributária em termos de ilegalidade da liquidação mas, em termos processuais, da utilidade da lide impugnatória que, assim, não pode ter qualquer reflexos na relação substancial respectiva, pelo que a sua continuação seria pura inutilidade.

Cfr. aliás, no sentido exposto, os acórdãos do STA de 3 de Julho de 2002 – processo n.º 0723/02, de 15 de Maio de 2002 – recurso n.º 365, de 30 de Abril de 2002 - recurso n.º 145 e de 20 de Março de 2002 – recurso n.º 144.

Pelo que se deve verificar se a dívida se encontra, ou não, prescrita.

## II. QUANTO AO MODO DE CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO:

A obrigação tributária em crise respeita a IRC, exercício de 1993, pelo que é aplicável o regime do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que estatua no seu artigo 34.º:

“1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.”

Por sua vez, a Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, veio determinar que “as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos (...)” – artigo 48.º, n.º 1, primeira parte -, sendo que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, deste último Decreto-Lei, “ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil (...)”.

Assim, antes de Janeiro de 1999, o prazo de prescrição das obrigações tributárias era de 10 anos, nos termos do CPT, e, após a entrada em vigor da LGT, este prazo passou a ser de 8 anos.

Ou seja, verificou-se uma sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição.

E, para saber qual a lei aplicável, há que convocar o artigo 297.º, n.º 1, do CC que dispõe que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Isto é: se a lei nova fixar um prazo mais curto do que o fixado na lei antiga, então:

- se segundo a lei antiga faltar menos tempo, do que o fixado pela lei nova, para o prazo se completar, é aplicável a lei antiga; mas

- se segundo a lei antiga faltar mais tempo para o prazo se completar, a lei nova é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, sendo que o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei.

O que bem se compreende, já que assim se concretiza a intenção do legislador – reduzir o prazo -, sem operar qualquer efeito retroactivo.

Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º do CPT, “o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial”, ou seja, dizendo a dívida respeito ao exercício de 1993, o prazo de prescrição de 10 anos começou a correr em 1 de Janeiro de 1994.

Em 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT, tinham decorrido 5 anos do prazo prescricional, faltando outros tantos para este se completar. E, assim sendo, segundo a lei antiga (CPT), faltava menos tempo do que o fixado pela lei nova (8 anos), para o termo do prazo, sendo então aplicável o prazo de 10 anos previsto no CPT.

Todavia, com a dedução da impugnação em 29 de Agosto de 1997 – cfr. ponto 4 do probatório -, interrompeu-se o prazo de prescrição – dito artigo 34.º, n.º 3, 1.ª parte -, tendo, até então, decorrido 3 anos, 7 meses e 28 dias.

Entretanto, no período compreendido entre 13 de Janeiro de 1998 e 16 de Junho de 1999, a impugnação esteve parada, por facto não imputável ao contribuinte – cfr. fls. 77 a 80 dos autos -, pelo que se retoma a contagem do prazo de prescrição em 13 de Janeiro de 1999, somando-se o tempo que decorreu a partir deste momento ao que tinha decorrido até à data da autuação – cfr. aquele último inciso normativo, segunda parte.

Pelo que o termo do prazo de prescrição de 10 anos já se verificou.

Tendo decorrido aqueles 3 anos, 7 meses e 28 dias até à dedução da impugnação, faltavam 6 anos, 4 meses e 2 dias – contados a partir de 13 de Janeiro de 1999 - para o prazo de 10 anos terminar.

Ou seja, a prescrição ocorreu em 15 de Maio de 2005.

E assim sendo, a lide é inútil, nos apontados termos.

Pelo que se acorda revogar a sentença recorrida e julgar extinta a instância impugnatória, por inutilidade superveniente da lide – artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Junho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Iva. Sujeição. Ofertas de pequeno valor. Usos comerciais. artº 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*

### Sumário:

- I — Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (artº 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA.*
- II — Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.*

Processo n.º 339/07-30.

Recorrente: VPC – PORTUGAL, Vendas por Correspondência, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública

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

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

1. VPC – PORTUGAL, Vendas por Correspondência, Ld., com sede na Rua Maria Luísa Holstein, 4, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, a liquidação de IVA, respeitante ao mês de Outubro de 2004.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Douta Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artº 668º do CPC;

V. Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”.

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do artº 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos artºs 165.º, n.º 1, alínea i) e no artº 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no artº 8º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no artº 8.º, n.º 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no artº 112.º, n.º 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor”;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do artº 3.º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do artº 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5 %0 do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18-12”.

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção das liquidações impugnadas é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do artº 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “usos comerciais” pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13º da CRP;

4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a incorrecta interpretação da alínea 6 do artº 5º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977.

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do artº 5º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: “É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa”.

XXXI. Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal a quo que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Doutra Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia, a Doutra Sentença recorrida é nula, nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão “ofertas de pequeno valor (...) para os fins da própria empresa”, constante da alínea 6 do artº 5º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

5. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

XXXVIII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIX. O Código do IVA, no seu artº 3º, n.º 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XL. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XLI. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Doutra Sentença remete dá como assente.

XLII. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLIII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLIV. A ora Recorrente, estando tão-somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLV. Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer

espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLVI. Acresce que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLVII. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVIII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165º, n.º 1, alínea i), e 103º, n.º 2 da CRP e, também, no artº 8.º, n.º 1, da LGT;

XLIX. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no artº 13º da CRP;

L. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

LI. E pela anulação da liquidação impugnada;

LII. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165º, n.º 1, alínea i), e 103º, n.º 2 da CRP, no artº 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no artº 13.º da CRP; e,

LIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;

LIV. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a incidência de um imposto,

LV. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tais liquidações, nos termos do disposto no artº 43º da LGT e no artº 61º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do artº 79º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que não ocorrem as alegadas nulidades, defendendo ainda que deve ser efectuado um reenvio prejudicial junto do TJCE.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.

2) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5% do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, n.º 3, alínea f) do CIVA.

4) A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam *ofertas de pequeno valor*, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5%0 do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a auto liquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, designadamente no mês de Outubro de 2004, no montante total de € 6.783,00

6) A impugnante deduziu reclamação graciosa, em 9 de Dezembro de 2004, a qual não foi objecto de decisão até à dedução da impugnação em 7/7/2005.

3. São várias as questões suscitadas pela recorrente, a saber: 1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis (conclusões I a V). 2. A omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas (conclusões VI a XVI). 3. A oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade (conclusões XVII a XXIX). 4. A omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial e a incorrecta interpretação da alínea 6 do artº 5º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977 (conclusões XXX a XXXV). 5. Revogação da sentença recorrida (conclusões XXXVI e ss.).

Vejamus cada questão de per si.

3.1. A completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas jurídicas aplicáveis.

Ou seja: a falta de especificação de fundamentos de direito

Segundo o recorrente a sentença, por força deste vício, é nula, nos termos do artº 668º do CPC. Mas não tem razão.

A eventual inexistência de lei que suporta a decisão recorrida será eventualmente erro de direito, que não nulidade de decisão. A sentença recorrida indica uma norma legal. Se ela não suporta a decisão é questão que nada tem a ver com a não especificação de fundamento de direito.

Não procede, neste ponto, e quanto a esta questão, a pretensão da recorrente.

3.2. A omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Quanto a este último ponto foi indicada na sentença a norma violada. Se foi mal indicada é ponto que não contende com a nulidade da decisão, por omissão de pronúncia, configurando antes eventual erro de julgamento.

No tocante ao primeiro ponto, também não há omissão, pois a circular, eivada alegadamente de inconstitucionalidade, foi apreciada por remissão para acórdão do TCA.

Não há pois nulidade por omissão de pronúncia.

Improcede assim esta segunda questão.

3.3. A Omissão de Pronúncia quanto ao reenvio prejudicial e a incorrecta interpretação da alínea 6 do artº 5º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977.

Nos artºs 157º e ss. da petição inicial, a recorrente defende que a interpretação vazada na Circular em causa, e com base na qual foi praticada a liquidação impugnada, viola norma comunitária, que a recorrente especifica.

Sugere que se proceda a um reenvio prejudicial perante o TJCE, formulando até questões a que aquele Alto Tribunal Comunitário deve responder.

Isto significa que a recorrente não pede ao tribunal que responda a uma certa questão de determinada maneira. Apenas pede que o Tribunal formule quesitos ao TJCE.

Ora, como bem refere o EPGA, o tribunal de primeira instância não está obrigado ao reenvio, obrigatório, isso sim, para o tribunal nacional que tenha competência para a pronúncia final e definitiva.

Não ocorre assim a suscitada nulidade.

Acresce dizer, como veremos depois, que o reenvio não se torna necessário, pois não há que fazer apelo a preceitos comunitários para solucionar a questão de fundo que é suscitada nos autos.

3.4. A oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

No tocante ao 1º ponto, refere a recorrente que “a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do artº 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela AF também está correcta”.

Que dizer?

Pois bem.

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do “pequeno valor” e da “conformidade com os usos comerciais” acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5% do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou (¹).



A questão da violação do princípio constitucional da igualdade tem a ver com a circular questionada, ponto que abordaremos adiante.

3.5. Revogação da Sentença Recorrida (a ilegalidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro).

Já vimos qual o teor da circular sob censura (vide pontos 3 e 4 do probatório).

Vejamus então.

As transmissões gratuitas de bens quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, estão sujeitas a IVA – artº 3º, 3, f) do CIVA.

Com a seguinte excepção: “as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais” – parte final do citado normativo.

A lei não conceptualiza o que sejam ofertas de pequeno valor e usos comerciais referidos no citado normativo.

Mas é evidente que quer o conceito de pequeno valor, quer o conceito de usos comerciais, não são conceitos rígidos, com aplicação uniforme a todos os casos. Aquele porque dependente desde logo valor do bem vendido, vista numa relação entre ambos (bem vendido e bem ofertado). Este, porque os usos comerciais não são os mesmos em todos os ramos do negócio.

O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de “pequeno valor” e de “usos comerciais”; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões expostas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado (²).

4. A recorrente pede igualmente uma indemnização, estribando-se nos artºs 43º da LGT e 61º do CPPT.

Vejamus.

A declaração do contribuinte foi efectuada por este de acordo com as orientações genéricas da AT (nºs. 4 e 5 do probatório).

Ora, já vimos que tais orientações eram ilegais.

Daí que a impugnante tenha direito a juros indemnizatórios e só a eles, pois o seu único prejuízo foi o pagamento de imposto que, como vimos, não era devido, e decorreu de um erro da AT – artº 43º, 2, da LGT.

No sentido atrás exposto, pode ver-se igualmente o acórdão deste STA de 6/6/2007 (rec. n.º 271/07).

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se a liquidação impugnada, reconhecendo-se à impugnante direito a juros indemnizatórios sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito, assim se julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Junho de 2007 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* (Vencido, conforme declaração junta) — *Baeta de Queiroz*.

#### Declaração de voto vencido

A recorrente, na alegação do presente recurso, conclui que o preço das ofertas da recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela.

A sentença recorrida - muito embora dizendo, sem qualquer justificação aliás, que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor - não faz o julgamento da matéria de facto alegada no recurso, mormente nada assenta acerca de quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto; nada assenta quanto ao montante das “ofertas” efectuadas; como nada assenta no que respeita ao demais circunstancialismo justificativo mormente do montante unitário e total das “ofertas” efectuadas.

Afigura-se, assim, haver necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso.

Pelo que será prematuro concluir pela ilegalidade da liquidação (por legalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, apenas procura interpretar a lei aplicável ao caso).

Estou deste modo a dizer do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso - conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente). — *Jorge Lino*.

<sup>(1)</sup> Acórdão deste STA de 11/4/2007 (rec. n.º 35/07), aresto que subscrevemos.

<sup>(2)</sup> Acórdão citado.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Acto Tributário de Liquidação. Reclamação Graciosa. Recurso Hierárquico Facultativo. Impugnação Judicial. Prazo.*

### Sumário:

*Pode ser impugnado, no prazo de 90 dias, o acto, expresso ou silente, que indefere o recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa da liquidação, não obstante o recurso hierárquico não ser necessário.*

Processo n.º 341/07-30.

Recorrente: MOTA ENGIL – Engenharia e Construção, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **MOTA – ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.**, com sede em Amarante, recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel de 11 de Dezembro de 2006 que, por caducidade do respectivo direito, absolveu do pedido a **FAZENDA PÚBLICA**, na impugnação judicial deduzida contra o «indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento total da reclamação graciosa e, consequentemente, dos actos tributários de liquidação de juros compensatórios objecto desta».

Formula as seguintes conclusões:

#### «1) Do efeito do recurso

A)

O despacho de admissão de recurso atribui efeito meramente devolutivo ao presente recurso;

B)

Não considerou tal despacho o pedido de atribuição de efeito suspensivo formulado pela ora recorrente no requerimento de recurso apresentado;

C)

Pedido esse que, fundamentado no n.º 2 do artigo 286.º do CPPT, tinha na sua base a garantia bancária prestada no processo ou, na hipótese de se considerar que esta não era idónea, a prestar em prazo a fixar pelo tribunal;

D)

Ao ignorar o pedido formulado o despacho de admissão do recurso incorre no vício de omissão de pronúncia, ao que acresce a violação flagrante do referido n.º 2 do artigo 286.º do CPPT.

E)

O que motiva o pedido formulado nas presentes alegações, fundamentado no n.º 4 do artigo 687.º do CPC (aplicável ao contencioso tributário *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT), de revogação do despacho de admissão de recurso no segmento relativo ao efeito (devolutivo) do mesmo, atribuindo-lhe

efeito suspensivo, com base em garantia idónea prestada ou a prestar, em obediência do disposto no n.º 2 do artigo 286.º do CPPT.

**2) Do recurso propriamente dito**

F)

Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;

G)

Do indeferimento expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;

H)

Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;

I)

Sobre a mesma recaiu a decisão recorrida que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e consequente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;

J)

A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;

K)

Comece-se por dizer que na sentença recorrida não é posto em causa que, pese embora o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contido ao “*recurso contencioso*”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação.

L)

Reportando-nos ao caso em apreço, não é posto em causa que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) os actos tributários de liquidação.

M)

E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;

N)

É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito, no caso tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que constitui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;

O)

Já que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “*não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico*” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 582), entendimento aliás pacífico do STA;

P)

Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial;

Q)

Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados - por a mesma ser intempestiva - já

que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

R)

Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;

S)

De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;

T)

Isto apesar de o prazo de 90 dias - a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte - para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

U)

Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do indeferimento do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

V)

Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “*no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação. [...]. Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa - da impugnação judicial, o acto de liquidação*”;

W)

Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

X)

Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

Y)

Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Termos em que (...) requer, ao abrigo do n.º 4 do artigo 687.º do CPC (aplicável ao contencioso tributário *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT), a revogação do despacho de admissão de recurso no segmento relativo ao efeito (devolutivo) do mesmo, atribuindo-lhe efeito suspensivo, com base em garantia idónea prestada ou a prestar, em obediência do disposto no n.º 2 do artigo 286.º do CPPT.

Do mesmo modo, deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida com fundamento na tempestividade da impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por ser de 90 dias o prazo para a impugnação.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1.

Em 3/8/2005 a impugnante apresentou reclamação graciosa dos actos tributários de liquidação adicional de juros compensatórios, objecto da presente impugnação, a qual, por despacho notificado à Impugnante em 6/1/2006, foi expressa e totalmente indeferida;

2.

Em 3/2/2006 a Impugnante interpôs recurso hierárquico daquela decisão que, por sua vez, não foi objecto de qualquer pronúncia.

3.

Em 26/4/2006 a Impugnante apresentou impugnação judicial do indeferimento tácito sobre o recurso hierárquico que interpôs».

3.1. A questão a decidir é a de saber qual o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto do despacho que, por seu turno, desatendera reclamação graciosa de um acto tributário de liquidação.

A questão a decidir agora é, tão só, a de saber qual o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto do despacho que, por seu turno, desatendera reclamação graciosa de um acto tributário de liquidação.

A sentença recorrida decidiu que tal prazo é o de 15 dias referido no artigo 102<sup>o</sup> n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contado a partir da notificação do indeferimento da reclamação graciosa, posto que, sendo o recurso hierárquico meramente facultativo, «o prazo para impugnar judicialmente não fica interrompido – contrariamente ao que sucederia se o recurso hierárquico fosse necessário».

A recorrente defende que o mesmo prazo é, antes, o de 90 dias previsto na alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo, que se conta a partir da notificação da decisão do recurso hierárquico, ou da formação do respectivo indeferimento presumido.

A primeira norma, escolhida pela sentença, dispõe que «em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo da impugnação será de 15 dias após a notificação».

A segunda, preferida pela recorrente, estabelece que «a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir» da «notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código».

A questão decidida não é, pois, como parece suposto no douto parecer do Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, a de saber se é de 15, se de 90 dias, em qualquer dos casos contados a partir da formação do indeferimento presumido face ao silêncio da Administração, o prazo para deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto do despacho que, por seu turno, desatendera reclamação graciosa de um acto tributário de liquidação.

Porque, para a sentença, como se viu, nunca esse acontecimento serve de *dies ad quo*: o que marca o início do prazo para a impugnação judicial é, sempre, a notificação da decisão da reclamação graciosa, mesmo que o interessado dela interponha recurso hierárquico, atendendo à natureza facultativa deste.

3.2. Assim delimitado o objecto do recurso, pode já avançar-se que o entendimento perfilhado pela sentença se afasta claramente do que vem sendo seguido por este Tribunal.

A previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102<sup>o</sup> do CPPT, ao referir os «restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código», tem sido entendida com abrangendo os actos que decidam os recursos hierárquicos, designadamente, o admitido pelo artigo 76<sup>o</sup> do mesmo diploma, apesar de o recurso, por expressa determinação da lei, ter natureza meramente facultativa. Isto porque a decisão do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa é um acto que pode «ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código» – mais concretamente, nos termos do n.º 2 do apontado artigo 76<sup>o</sup>.

E, consequentemente, o interessado pode, em 90 dias, a contar do indeferimento do recurso hierárquico, deduzir impugnação, nos termos do artigo 102<sup>o</sup> n.º 1 alíneas d) e e) do CPPT.

Impugnação e não recurso contencioso, como parece apontar a letra do artigo 76<sup>o</sup> n.º 2 referido, porquanto, comportando a actividade do tribunal a apreciação da legalidade do acto de liquidação, seu objecto mediato, o meio processual ajustado é a impugnação judicial – artigos 97<sup>o</sup> n.º 1 alínea d) do CPPT e 101<sup>o</sup>, alínea j) da Lei Geral Tributária.

As razões em que se funda este entendimento podem ver-se, mais desenvolvidamente, em numerosos arestos do Tribunal, de entre ao quais se apontam os de 6 de Novembro de 1996 nos processos

n.ºs. 20519 e 24803, de 16 de Maio de 2007, no processo n.º 235/07, e de 6 de Junho de 2007, no processo n.º 286/07 – estes dois últimos proferidos em recursos em que era a mesma de agora a recorrente e muito semelhantes os fundamentos do recurso, por isso que para eles se remete.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, a substituir por outro que não declare a caducidade do direito à impugnação com o fundamento agora acabado de apreciar. Sem custas.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Recurso. Taxa de justiça inicial. art. 23º, 1, do CCJ. Autoliquidação. Multa. art. 690º-B do CPC. Guia. art. 124º, 5 do CCJ.*

### Sumário:

- I — Para promoção dos recursos é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada – art. 23º, 1, do CCJ.*
- II — Se não for junto o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial no momento definido para esse efeito, o interessado é notificado para, em 10 dias, efectuar o pagamento omitido, acrescido de multa de igual montante – art. 690º-B, n. 1, do CPC.*
- III — Mas a taxa de justiça continua a ser autoliquidada, apenas sendo emitida pelo tribunal guia para pagamento da multa.*

Processo n.º 356/07-30.

Recorrente: Domingos Rodrigues da Silva.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. **DOMINGOS RODRIGUES DA SILVA**, identificado nos autos, veio, junto do TAF de Sintra, apresentar reclamação do despacho do competente órgão de execução fiscal, que lhe indeferiu o pedido de extinção do processo executivo.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Inconformado, o reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as pertinentes alegações (fls. 65 e ss.).

Tendo o Mm. Juiz entendido que, nos presentes autos, o recorrente não beneficiava de apoio judiciário, notificou-o para pagamento da taxa de justiça e da multa, nos termos seguintes:

“... O apoio judiciário concedido ao ora reclamante diz unicamente respeito ao processo de impugnação e apenas se mantém e é extensivo aos processos que correm por apenso àqueles autos, sendo que o Proc. de Execução e respectivos incidentes, como é o presente caso, se traduz num meio processual distinto do da impugnação, não valendo para a presente causa, devendo o reclamante proceder ao pagamento da taxa de justiça devida pela interposição do recurso, acrescido da multa, nos termos do disposto no art. 690-B, do CPC, face à decisão ora tomada”.

Foi, entretanto, junto aos autos, um documento do pagamento de € 96,00 referente a “multa – art. 690º-B do CPC”.

Em função deste documento, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho:

“Nos presentes autos não foi junto o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente pelo que, nos termos do disposto no n. 2 do art. 690º-B, do CPC, tal determina o desentranhamento do requerimento de interposição do recurso de fls. 65 e ss. Assim, após trânsito vão os autos à conta”.

Inconformado com esta última decisão, veio o reclamante interpor recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O recorrente solicitou para ser “notificado para proceder ao pagamento da taxa de justiça respectiva, sem multa, atentas as razões supra expostas”;

2. O recorrente foi então notificado do despacho, por ofício do Tribunal “a quo” com data de 13/02/2007, para “proceder ao pagamento da taxa de justiça devida pela interposição do recurso, acrescida de multa nos termos do disposto no artº 690º-B do CPC face à decisão ora tomada”, ao qual vinham anexadas guias para pagamento até 26/02/2007, no montante de 96,00 €;

3. O recorrente procedeu atempadamente ao pagamento do montante referido nas supra citadas guias, no valor de 96,00 €;

4. O recorrente foi posteriormente notificado pelo Tribunal “a quo” do desentranhamento do requerimento de interposição do recurso apresentado, devido à não junção aos autos do documento comprovativo da taxa de justiça subsequente;

5. O recorrente entendeu que o montante referido nas guias notificadas e pago - correspondia ao montante total que haveria que pagar;

6. Pelo que se depreende do teor do despacho de 08/03/2007, as guias remetidas conjuntamente com a notificação de 13/02/2007 respeitarão apenas ao valor da multa, não contendo a taxa de justiça devida, que deverá ainda ser paga;

7. O teor do despacho notificado com data de 13/02/2007, ao ser acompanhado das respectivas guias, é susceptível de induzir em erro o destinatário, como ocorreu no presente caso, que partiu do princípio que o valor indicado nas guias notificadas correspondiam ao montante integral a pagar;

8. O recorrente pretende que o recurso interposto seja superiormente apreciado;

9. O recorrente requer o aperfeiçoamento do despacho notificado em 13/02/2007, por forma a ser notificado para pagar a taxa de justiça subsequente considerada devida pelo Tribunal “a quo”;

10. Nas circunstâncias dos presentes autos, a decisão notificada pelo Tribunal “a quo” com data de 08/03/2007 de ordenar “o desentranhamento do requerimento de interposição do recurso” – na senda da perspectiva expandida no recente acórdão do STA, de 12/12/2006, respeitante ao processo n. 0781/06, em que foi relator o Mui Ilustre e avisado Juiz Conselheiro Jorge de Sousa – configuraria uma interpretação que “seria incompatível com os princípios constitucionais do acesso aos tribunais para defesa de direitos e da proporcionalidade (cfr. art. 18º/2; e art. 20º/1;

11. A proceder a tese do Tribunal “a quo”, “ficaria irremediavelmente afastada a possibilidade de ver apreciada judicialmente a pretensão deduzida, quando é certo que o atraso de alguns dias na arrecadação da receita proveniente da taxa de justiça não tem significado apreciável, a nível do prejuízo que pode provocar para o erário público.”;

12. O entendimento referido (pelo Tribunal “a quo”) estaria manifestamente ao arrepio do princípio de privilegiar as decisões de mérito e de não aplicar sanções processuais por deficiências sanáveis sem dar às partes a oportunidade de sanção, que emana exuberantemente de inúmeras normas do CPC;

13. “Por ser incompatível com os referidos princípios constitucionais e por contrariar o princípio da unidade da ordem jurídica, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9º, n. 1 do Código Civil), tem de rejeitar-se a interpretação” defendida pelo Tribunal “a quo” de ordenar “o desentranhamento do requerimento de interposição do recurso”.

Termos em que,

Atentas as razões acima apontadas,

a) Deverá o presente recurso ser julgado integralmente procedente, e em consequência

- ser a decisão recorrida de ordenar “o desentranhamento do requerimento de interposição do recurso” revogada e

- substituída por outra que proceda ao aperfeiçoamento do despacho notificado em 13/02/2007, por forma a ser notificado o recorrente para pagar a taxa de justiça subsequente considerada devida pelo Tribunal “a quo”;

- nessa sequência seja o recorrente notificado das respectivas guias para proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente considerada em falta.

Contra-alegou, o Senhor Procurador da República, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. O regime de recursos no contencioso tributário segue o regime dos recursos de agravo em processo civil, nos termos do artigo 281º do CPPT, segundo o qual “os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil”;

2. De acordo com o disposto nos artigos 23º, n. 1 e 24º, n. 1, alínea c), do Código das Custas judiciais, para a promoção de recursos é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada;

3. Daqui resulta, que nunca seriam emitidas nem remetidas pelo Tribunal “a quo”, guias para pagamento da taxa de justiça devida pela interposição do recurso, mas apenas para o pagamento da multa, a que se refere o n. 1, do artigo 690º-B do Código de Processo Civil, pois somente esta se encontra abrangida pela previsão do n. 5, do art. 124º do CCJ;

4. Para proceder ao pagamento da taxa de justiça inicial ou subsequente devida pela interposição do recurso, deveria o recorrente ter procedido à sua autoliquidação e efectuado directamente o seu pagamento na C.G.D. ou através de sistema electrónico, juntando aos autos o documento comprovativo de tal pagamento;

5. Não tendo o recorrente junto aos autos o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça autoliquidada devida pela interposição do recurso, como lhe foi determinado, mas apenas as guias no montante da multa pelo pagamento omitido, bem andou o Mm. Juiz no despacho recorrido, ao ordenar o desentranhamento do requerimento de interposição, nos termos do disposto no n. 2, do artigo 690º-B do CPC;

6. Mantendo o douto despacho recorrido, negando provimento ao recurso V.Ex<sup>as</sup>. farão Justiça. Foi dada vista ao EPGA.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. Está em causa nos autos a questão seguinte: o recorrente tem que autoliquidar sempre a taxa de justiça, mesmo que não o faça (ou comprove) atempadamente e seja notificado para a pagar com multa? Ou, ao invés, não tendo pago (ou comprovado) o pagamento da taxa de justiça, no prazo legal, devem as guias conter simultaneamente o quantitativo da taxa de justiça e da multa (ou ser passadas guias autónomas para pagamento da taxa de justiça e da multa)?

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 690º-B do CPC (subordinado ao título “omissão do pagamento das taxas de justiça”:

“1. Se o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou subsequente ou da concessão do benefício do apoio judiciário não tiver sido junto ao processo no momento definido para esse efeito, a secretaria notifica o interessado para, em 10 dias, efectuar o pagamento omitido, acrescido de multa de igual montante ...

“2. Se, no termo do prazo de 10 dias referido no número anterior, não tiver sido junto ao processo o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial ou subsequente e da multa ou da concessão do benefício do apoio judiciário, o tribunal determina o desentranhamento da alegação, do requerimento ou da resposta apresentada pela parte em falta...”.

Dispõe, por sua vez, o art. 23º, 1, do CCJ:

“Para promoção de acções e recursos ... é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada ...”.

Estatui o art. 124º do mesmo Código:

“1. O pagamento prévio da taxa de justiça é efectuado directamente na Caixa Geral de Depósitos ou através de sistema electrónico, a favor do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça.

“2. Mediante portaria do Ministro da Justiça, podem ser aprovadas formas de pagamento prévio da taxa de justiça diversas das previstas no número anterior.

“... ”

“5. Todos os outros pagamentos não abrangidos pelos números anteriores são efectuados através de guia a emitir pelo tribunal...”.

Da conjugação destes preceitos, é fácil concluir que a taxa de justiça é sempre autoliquidada, seja ou não efectuada no prazo legal.

E compreende-se que assim seja, isto para além dos termos literais da lei.

Isto porque não está em causa o seu não pagamento. Está antes em causa o comprovativo do pagamento. O que é coisa diversa. Ou seja: mesmo que o interessado tenha autoliquidado a taxa de justiça no prazo legal, tem que comprovar esse pagamento também nesse prazo, sob pena de não comprovando, no prazo legal, tal pagamento, mesmo assim está sujeito a multa.

Assim, do cotejo do disposto nos nºs 1 e 5 do já citado art. 124º do CCJ a taxa tem que ser autoliquidada, devendo a multa ser paga através de guia a emitir pelo tribunal.

Ou seja: não há guias para pagamento da taxa, que tem sempre que ser autoliquidada.

Mas será que, no caso concreto, e atentas as nuances de que se revestiu, pode o recorrente alegar que foi induzido em erro pela notificação que lhe foi feita, na sequência de despacho adrede proferido pelo Mm. Juiz *a quo*.

Traçamos o recorte da questão nos termos que agora precisamos.

O Mm. Juiz *a quo* proferiu o seguinte despacho:

“*Suscitam-me muitas dúvidas o documento junto pela reclamante quanto ao pedido de apoio judiciário já que, atento a data em que o mesmo foi solicitado é legítima a conclusão que o mesmo se destinou a instruir o processo de impugnação judicial intentado pelo ora reclamante. Assim, se for esse o caso, que deverá ser esclarecido pelo interessado no prazo de 5 dias, então tal deferimento apenas se destina àquela causa e apenas se mantém para efeitos de recurso do mesmo processo, e apenas é extensivo aos processos que seguem por apenso àquele em que a concessão se verificou, o que não será o caso dos presentes autos. Assim, notifique o reclamante para que fundamente o apoio judiciário ora invocado*”.



A isto respondeu o reclamante (aqui recorrente) com o seguinte requerimento:

“*Requer-se ...:*

a) *Aceite o deferimento do apoio judiciário em apreciação por forma a abranger também o presente recurso;*

*Assim não se entendendo,*

b) *Seja o recorrente notificado para proceder ao pagamento da taxa de justiça respectiva, sem multa, atentas as razões supra expostas”.*

A este requerimento respondeu o Mm. Juiz *a quo* nos termos também já acima transcritos, mas que de novo se trazem à colação:

“*... O apoio judiciário concedido ao ora reclamante diz unicamente respeito ao processo de impugnação e apenas se mantém e é extensivo aos processos que correm por apenso àqueles autos, sendo que o Proc. de Execução e respectivos incidentes, como é o presente caso, se traduz num meio processual distinto do da impugnação, não valendo para a presente causa, devendo o reclamante proceder ao pagamento da taxa de justiça devida pela interposição do recurso, acrescido da multa, nos termos do disposto no art. 690-B, do CPC, face à decisão ora tomada”.*

Foi, entretanto, junto aos autos, um documento do pagamento de € 96,00 referente a “multa – art. 690º-B do CPC”.

Em função deste documento, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho:

“*Nos presentes autos não foi junto o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente pelo que, nos termos do disposto no n. 2 do art. 690º-B, do CPC, tal determina o desentranhamento do requerimento de interposição do recurso de fls. 65 e ss. Assim, após trânsito vão os autos à conta”.*

Refira-se, num primeiro momento, que não está em causa o pagamento da multa, que o recorrente não questiona.

O que está em causa é saber se o despacho em causa pode induzir o recorrente em erro.

A questão está vazada na conclusão 7ª das alegações de recurso, que se transcreve:

“*O teor do despacho notificado com data de 13/02/2007, ao ser acompanhado das respectivas guias, é susceptível de induzir em erro o destinatário, como ocorreu no presente caso, que partiu do princípio que o valor indicado nas guias notificadas correspondiam ao montante integral a pagar”.*

Já sabemos qual o teor do despacho do Mm. Juiz.

E ele é – diga-se desde já – insusceptível de criar qualquer confusão.

Já sabemos que a taxa de justiça é autoliquidada. Isto decorre directamente da lei, e o despacho em causa não aborda – nem tinha que abordar – tal problemática pelo que não pode provocar aqui qualquer confusão.

E o que dizem as guias?

As guias em causa (folhas 80) referem tão somente isto:

“*Multas do I.G.F.I.J.” (nota: Instituto de Gestão Financeira e de Infraestruturas da Justiça)*  
96,00

“*Multa – art. 690º-B CPC 96,00*

E a final:

“*Pagamento por Multibanco (Entidade ...; referência ...; montante: 96,00 Euros; pagável até ...)*”;

Ora, fácil é concluir que não foi provocada também aqui qualquer confusão.

Sabendo nós que a taxa de justiça tem que ser autoliquidada, como resulta da lei, que foram passadas guias para pagamento da multa, e que nenhuma confusão foi criada, quer pelo despacho do Mm. Juiz, quer pelas guias que foram emitidas, a decisão do Mm. Juiz *a quo* não merece qualquer censura.

Nem se diga que está negado o acesso do recorrente aos tribunais, como alega. Na verdade, o acesso é inequivocamente possível, cumpridos que sejam os normativos respectivos, que condicionam esse acesso. Ora, no caso, o recorrente não deu cumprimento aos ditames legais, a que acima fizemos referência.

A decisão recorrida é assim de confirmar.

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

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

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

**Acórdão de 12 de Junho de 2007.**

Processo n.º 397/06-30.

Recorrente: Lucas Automotive-Peças de Automóveis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Lucas Automotive, Lda., impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, os actos de liquidação adicional de IRC relativos aos exercícios de 1995 a 1997 e respectivos juros compensatórios, pedindo a sua anulação com o fundamento de que os mesmos estavam feridos de ilegalidade por, no caso da tributação dos rendimentos transferidos para a sua participada Holandesa, essa liquidação violar o disposto nos artigos 69.º, n.º 2, al.ª c), e 75.º, n.ºs 7 e 8, do CIRC, e na Directiva 90/435/CEE e, no caso da tributação dos rendimentos transferidos para a sua participada do Reino Unido, violar o disposto do art.º 10.º da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

Mas sem êxito já que o TAF de Lisboa julgou-a improcedente.

É contra este julgamento que o presente recurso se dirige onde se formularam as seguintes conclusões:

A.A sentença proferida pelo tribunal “*a quo*” considerou improcedente o pedido feito pela ora Recorrente, por entender que esta não fez prova bastante dos requisitos exigidos para a aplicação das taxas reduzidas de retenção na fonte, previstas no artigo 69.º do CIRC então vigente, por considerar que:

B. relativamente à sociedade holandesa, não foi feita prova atempada do requisito da titularidade e prazo de detenção da participação no capital social da ora Recorrente;

C.- em relação à sociedade do Reino Unido, não foi, quanto ao ano de 1997, apresentado o formulário exigido pelo artigo 10.º da GDT, celebrada entre Portugal e o Reino Unido,

D. e que, no que respeita aos anos de 1995 e 1996, o imposto a mais retido nos cofres do taxa, por aplicação de taxa superior à devida, deveria ter sido reclamado perante a “DSBF mediante a apresentação de um formulário próprio devidamente certificado pelas autoridades tributárias do Estado da residência dos rendimentos”.

No entanto,

E.É inquestionável que, quanto à sociedade holandesa, a prova apresentada em momento anterior ao da distribuição dos dividendos, era não só idónea como suficiente para a aplicação das taxas constantes da alínea c) do n.º 12 do artigo 69.º.

F.E isto, porque a exigência de prova vertida nos n.ºs 7 e 8 do artigo 75.º do CIRC então vigente, encontrava justificação no facto de estar vedado às autoridades fiscais portuguesas o acesso à informação relativa às sociedades estrangeiras,

G.O que significa que as condições que dissessem respeito às condições do sujeito passivo, ora Recorrente, a AF teria, em caso de dúvida, pleno acesso à informação das mesmas - quer por consulta do cadastro do sujeito passivo, quer por consulta do registo comercial.

H.E foi essa a fonte das hesitações reveladas nos ofícios, despachos e circulares da AF, e da errada informação prestada, via telefónica, à ora Recorrente.

I.A desconsideração da prova apresentada pela Recorrente à AF, desembocaria num total esvaziamento do espírito que presidiu à elaboração da Directiva 90/435/CEE, estabelecendo-se um regime tão inflexível, quanto injusto, em manifesta violação desta norma comunitária transposta para a ordem jurídica portuguesa.

J.A sentença ora recorrida violou assim frontalmente o disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 69.º CIRC na redacção então vigente.

K. Quanto à aplicação das taxas à sociedade do Reino Unido, no ano de 1997, não era legalmente exigida qualquer apresentação de formulário pelo artigo 10.º da CDT,

L. E, tendo sido feita prova da residência da sociedade, comprovada pela emissão de certificados pelas autoridades fiscais do Reino Unido, não pode manifestamente ter-se esse requisito por não verificado.

M. A sentença recorrida violou assim o disposto no referido normativo legal - o art.º 10º da Convenção de Dupla Tributação.

N. Por fim, em relação ao imposto retido a mais pelos cofres do Estado existia, desde logo, um dever de anulação oficiosa do imposto excedente por parte da AT, ditada pelo próprio *regime* da administração *financeira* do Estado, vertido no art.º 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28/07.

O. Ao adoptar entendimento *distinto* a sentença recorrida violou assim igualmente o disposto no acima invocado art.º 35º do Decreto - Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ilustre Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso já que nele se suscitavam questões de facto.

A Recorrente, ouvida sobre esta questão prévia, sustentou que o recurso não manifestava divergência sobre os factos ou as ilações de facto que pudessem ser retiradas da prova efectuada e que, por isso, a mesma devia ser julgada improcedente.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

#### FUNDAMENTAÇÃO

##### 1. MATÉRIA DE FACTO

A decisão recorrida julgou provados os seguintes factos:

1. A ora impugnante é detida em 52,32% pela sociedade holandesa Lucas International Holding, BV, e em 18,21% pela sociedade inglesa Lucas Industries, Ltd.

2. Em cumprimento das Ordens de Serviço n.º 48088, 48089 e 48090, datadas de 27/3/2000, com despacho de 4/4/2000, foi efectuada uma acção externa de âmbito parcial à ora impugnante, com o objectivo de verificar o cumprimento das obrigações fiscais inerentes ao pagamento de rendimentos a não residentes. A referida acção de fiscalização foi concluída em 26/6/2000 e incidiu sobre os rendimentos de 1995 a 1997.

3. Foram remetidos, pela Direcção dos Serviços dos Benefícios Fiscais, aos Serviços de Inspeção Tributária, as relações mod. 130 dos anos de 1995 a 1997 - por apresentarem inexactidões/omissões, resultando daí a entrega de imposto inferior ao devido - para que, por estes, fossem desencadeadas as acções tidas por convenientes. As inexactidões/omissões referem-se a: a) dividendos pagos à Lucas Industries (Reino Unido) - onde foi retido IR à taxa de 20% (neste caso, a impugnante aplicou uma taxa superior à que a lei legalmente lhe faculta, ou seja, 15%) e à taxa de 15% em 1997 (neste caso, a ora impugnante não apresentou a Declaração para a Limitação do Imposto a Pagar em Portugal devidamente confirmado pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido); b) dividendos pagos à Lucas International Holding B.V. (Holanda), país com o qual Portugal não celebrou CDT - neste caso a impugnante aplicou indevidamente a taxa de 15%, dado que, para beneficiar da redução de taxa do artº 69.º, n.º 2, alínea c), do CIRC, teria que fazer a prova a que se refere o n.º 8 do artº 75.º do CIRC no prazo descrito no n.º 7 do mesmo artigo.

4. Em 3/5/2000, a ora impugnante foi notificada, ao abrigo do art. 60.º da LGT e do art. 60.º do RCPIT, do projecto de conclusões do Relatório, tendo exercido o direito de audição (vd. fls. 91 do processo apenso aos autos).

5. O montante de imposto ora impugnado é de 57.091.000\$00 (14.836.400\$00 em 1995 + 14.836.400\$00 em 1996 + 27.418.200\$00 em 1997), acrescido de juros compensatórios - vd. fls. 12 a 14 do processo apenso aos autos.

6. Em 6/3/2001, a ora impugnante interpôs reclamação graciosa das liquidações adicionais em causa (vd. fls. 65 e ss. do processo apenso aos presentes autos) não tendo a reclamação sido decidida, a impugnante presumiu que a mesma foi tacitamente indeferida.

7. A impugnante deduziu a presente impugnação em 4/12/2001.

Factos não provados:

Constituindo “matéria [...] relevante” para a solução da “questão de direito” art. 511.º, n.º 1, do CPC, nenhum.

##### II. O DIREITO.

O presente recurso dirige-se contra a sentença do TAF de Lisboa que considerou que a AF tinha agido de acordo com a lei quando entendeu que a Recorrente, nos exercícios de 1995, 1996 e 1997 e relativamente aos rendimentos postos à disposição das suas participadas sediadas na Holanda e no Reino Unido, havia aplicado taxas de retenção na fonte de IRC inferiores às legais e, conseqüentemente, quando lhe liquidou adicionalmente os impostos em falta.

Todavia, antes de nos debruçarmos sobre a bondade dessa decisão, cumpre apreciar e decidir a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do M.P., qual seja a de saber se este Tribunal tem competência, em razão da hierarquia, para o seu julgamento já que, no seu entendimento, o mesmo envolve a apreciação e decisão sobre matéria de facto e esta apreciação e decisão estar-nos legalmente vedada. – artº 3.º da LPTA.

1. A lei reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais Tributários que versem exclusivamente matéria de direito determinando que, sempre que aqueles respeitem também a questões de facto, a sua interposição deverá ser dirigida para Secção de Contencioso do TCA visto ser deste a competência para esse julgamento. (Vd. alínea b) do art.º 26.º e alínea a) do art. 38.º do ETAF). E, porque assim, impõe-se averiguar e decidir se a matéria controvertida neste recurso envolve a reapreciação da matéria de facto pois que, se tal acontecer, o M.P. terá razão e cumprirá declarar este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para o seu julgamento. Decisão que passa pela análise das conclusões do recurso.

E tais conclusões versarão matéria de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica, versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que não se declaram provados factos que

o estão, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

1. 1. No caso *sub judice*, o M.P. considera que a Recorrente, na conclusão E do seu recurso, põe em causa o julgamento da matéria de facto realizado no Tribunal recorrido já que afirmar-se que “*é inquestionável que, quanto à sociedade holandesa, a prova apresentada em momento anterior ao da distribuição dos dividendos, era não só idónea como suficiente para a aplicação das taxas constantes da alínea c) do n.º 12 do artigo 69.º*” significa questionar a factualidade fixada na sentença recorrida visto nesta se ter afirmado que, “*no que se refere à sociedade holandesa, à data da colocação dos dividendos à sua disposição, não foi realizada prova de que os requisitos para a aplicação da taxa permitida pelo art.º 69.º, n.º 2, alínea c), do CIRC se verificavam.*”

No entanto, não nos parece que tenha razão.

Com efeito, o que a Recorrente afirma na transcrita conclusão é que a prova apresentada para demonstrar que ocorria a reunião dos requisitos estabelecidos na alínea c) do art.º 69.º do CIRC era idónea e suficiente, querendo com isto significar que nenhuma censura se lhe poderia fazer quando, em função disso, procedeu à liquidação a taxas reduzidas do IRC nos rendimentos postos à disposição das suas participadas britânica e holandesa. Ora, essa questão, que é a de saber se a prova apresentada era suficiente e idónea para os referidos efeitos, é uma questão de direito já que a resposta que se lhe dê decorre unicamente da análise jurídica dos elementos apresentados.

Ou seja, o que vem posto em causa não é o apuramento de uma realidade factual mas sim a apreciação jurídica dos elementos factuais atinentes a essa mesma realidade. E, se assim é, não há dúvida de que a problemática suscitada na identificada conclusão não envolve a reapreciação da matéria de facto.

Tanto basta para que se possa concluir que a questão prévia suscitada pelo M.P é improcedente. Avancemos, pois, para analisar a questão de mérito que o recurso nos coloca.

2. E esta é a de saber se a Administração Fiscal agiu correctamente quando considerou que o IRC que incidiu sobre os rendimentos postos à disposição das participadas holandesa e britânica da Recorrente foi liquidado a taxas inferiores às legais e se, em função disso, as liquidações adicionais a que ela procedeu merecem censura.

Vejamos, pois.

Resulta do probatório que a Impugnante/Recorrente é detida em 52,32% pela sociedade holandesa Lucas International Holding, S.A. e em 18,21% pela sociedade inglesa Lucas Industries, Ltd. e que nos anos de 1995, 1996 e 1997 distribuiu rendimentos por estas sociedades tendo, em sede de IRC, efectuado retenções na fonte às seguintes taxas:

a) Quanto à sociedade holandesa: 15% nos anos de 1995 e 1996 e 10% no ano de 1997

b) Quanto à sociedade inglesa 20% nos anos de 1995 e 1996 e 15% no ano de 1997.

A Administração Fiscal entendeu, porém, que essas taxas eram inferiores às que deveriam ter sido aplicadas – que eram de 25% no caso da sociedade holandesa e de 15% (para os anos de 1995 e 1996) e 25% (para o ano de 1997) para a sociedade inglesa – e, consequentemente, procedeu às respectivas liquidações adicionais tendo em vista a cobrança dos impostos em falta.

Foram estas liquidações que a Recorrente impugnou no Tribunal Tributário de Lisboa, mas sem êxito, já que essa impugnação foi julgada improcedente e é este julgamento que ora se sindicava, defendendo-se que a Administração Fiscal errou quando considerou que as taxas aplicadas foram inferiores às que resultam da lei.

Vejamos se lhe assiste razão.

3. O artº 69.º do CIRC prescreve o seguinte:

“Taxas

1. - .....

2. - *Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:*

a) ...

b) ....

c) *Lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no art.º 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/07/1990, coloque à disposição de outra entidade noutro Estado membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contando que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, em que a taxa de IRC é de 15% até 31 de Dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10% desde 1/01/1997 até 31/12/1999.*”

Por seu turno, o n.º 7 do art.º 75.º do mesmo código estatui que “*quando seja aplicável o disposto na alínea c), do n.º 2, do art.º 69.º, deverá ser feita prova perante a entidade devedora dos*

*rendimentos, anteriormente à data da sua colocação, à disposição do respectivo titular, de que esta se encontra nas condições de que depende a aplicação da taxa aí estabelecida”* <sup>(1)</sup>, prescrevendo o n.º 8 do mesmo normativo que essa prova tem de ser feita através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente a entidade beneficiária, devendo o seu duplicado, acompanhado do mod. 130, ser remetido à DGCI.

Deste modo - de acordo com as prescrições contidas nos transcritos dispositivos - a taxa que incidirá, em sede de IRC, sobre os rendimentos de sociedade que não tenha sede ou direcção efectiva em Portugal e que aqui não possua estabelecimento a quem os mesmos possam ser imputados será, por via de regra, de 25%, taxa essa que poderá ser reduzida no caso de reunião dos seguintes requisitos:

a) Estar a sociedade residente no território português nas condições do art.º 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE.

b) Estar a sociedade a quem os dividendos são distribuídos nas mesmas condições e ser residente em Estado membro da CE.

c) Deter esta sociedade uma participação no capital da sociedade residente em Portugal não inferior a 25%.

d) Deter essa participação durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da participada, contando que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período.

e) E fazer-se prova perante a entidade devedora, anteriormente à data da colocação dos rendimentos, de que está em condições de poder beneficiar de uma taxa reduzida, prova essa que terá de ser remetida, acompanhada do mod. 130, à DGCI.

E se assim é, como é, a questão que temos para resolver é a de saber se, *in casu*, se reuniam os mencionados requisitos e se, portanto, a Recorrente podia liquidar o IRC a taxas reduzidas.

4. Já sabemos que, no tocante aos rendimentos postos à disposição da sociedade Lucas Internacional Holding, BV a Recorrente, nos anos de 1995 e 1996, liquidou o IRC à taxa de 15% e, no ano de 1997, à taxa de 10%, e apresentou declarações passadas pelas autoridades fiscais holandesas certificando a residência daquela sociedade na Holanda, a sua sujeição a imposto nesse país e a ausência de estabelecimento estável em Portugal.

Todavia, em 1999, a Direcção dos Serviços de Benefícios Fiscais considerou que aquelas declarações eram insuficientes e que, por isso, não satisfaziam todas as exigências legais, já que delas não constava qualquer indicação da percentagem da sua participação no capital da Recorrente e do período a que respeitava a sua detenção, pelo que notificou-a para que apresentasse nova declaração que certificasse todos os requisitos legais, designadamente o que estava em falta.

O que ela fez apresentando uma nova declaração que a Administração Fiscal considerou “*mais completa*” já que mesma “*certifica: a forma da sociedade holandesa, que está de acordo com a exigida pela Directiva; a sua residência na Holanda, a sujeição e não sujeição de imposto nesse país, assim como a sua participação na sociedade portuguesa há mais de dois anos. Para provar este último requisito juntou o SP cópia do teor do Registo Comercial.*” <sup>(2)</sup>

Só que, como é evidente, essa apresentação foi posterior à colocação dos rendimentos à disposição da sociedade holandesa o que levou a Administração Fiscal a considerá-la tardia e, portanto, a considerar que a mesma era incapaz de produzir os efeitos para que foi apresentada. E daí que tivesse concluído que se não encontravam reunidos os pressupostos que consentiam a redução da taxa de incidência de IRC sobre os rendimentos postos à disposição daquela sociedade, o que a levou a efectuar as liquidações impugnadas.

O que quer dizer que o que determinou as liquidações ora em causa foi o facto da declaração comprovativa da reunião dos requisitos que permitiam a liquidação de IRC a taxas inferiores à taxa regra ter sido apresentada posteriormente à colocação dos respectivos rendimentos à disposição da sociedade holandesa e ter sido entendido que essa tardia apresentação significava o incumprimento daquelas condições. Ou, nas palavras da Administração Fiscal, “*não poderá vir a ser aceite posteriormente como válido um documento emitido em data posterior à da distribuição dos dividendos, segundo o art.º 75.º, n.ºs 7 e 8 do CIRC.*” <sup>(3)</sup> O que quer dizer que o que provocou a referida liquidação não foi o incumprimento dos requisitos substanciais legalmente exigidos para a redução da taxa de IRC – cuja existência, aparentemente, a Administração Fiscal não questiona – mas, apenas e tão só, o tardio cumprimento de uma formalidade legal.

Ora, é contra este entendimento que a Recorrente se insurge sustentando que a Administração Fiscal não tinha razões para proceder como procedeu já que, por um lado, tinha ao seu dispor o seu cadastro de sujeito passivo e este reunia todas as informações de que necessitava para os fins em vista, designadamente para apurar a composição do seu capital social e as suas alterações ao longo do tempo e, por outro, podia recolher igual informação através do seu Registo Comercial.

Esta argumentação não é, contudo, consistente uma vez que não só ficou por demonstrar que o cadastro fiscal da Recorrente contivesse a composição do seu capital social e, portanto, que a Administração Fiscal por mera consulta daquele pudesse obter as informações de que necessitava, como

também por não lhe competir substituir-se aos sujeitos passivos e ir em busca de informações que só a estes cumpria prestar.

Isso não significa, no entanto, que a Recorrente não tenha razão e que as liquidações ora sindicadas tenham suporte legal.

Com efeito, e desde logo, a formalidade cujo tardio cumprimento determinou as liquidações sindicadas é uma formalidade *ad probationem*, ou seja, é uma formalidade destinada unicamente a demonstrar uma realidade pré-existente, que lhe é exterior e vive por si, e não uma formalidade *ad substantiam*, isto é, uma formalidade cujo cumprimento era essencial para a verificação da condição e que sem ela não teria validade ou não teria existência legal.

E, se assim é, e se - como atrás se disse - a Administração Fiscal aceitou a declaração apresentada e não pôs em causa que a mesma certificasse a verificação dos requisitos substanciais que permitiam a liquidação do IRC a taxa reduzida, a conclusão a que se deve chegar é a de do ponto de vista substancial as liquidações a que a Recorrente procedeu não podiam ser censuradas. E isto porque - como a jurisprudência deste Tribunal tem repetidamente dito - no direito tributário a realidade substancial deve prevalecer sobre a mera forma.

Na verdade, não é aceitável que, em 1999, a Recorrente junte, a solicitação da Administração Fiscal, a declaração certificativa de que se encontravam reunidos os requisitos legais estabelecidos na alínea c) do n.º 2 do art.º 69.º do CIR, e esta ignore essa declaração e proceda às sindicadas liquidações sob o único pretexto de que aquela tinha sido tardiamente apresentada. Um tal comportamento revela que a Administração Fiscal fez sobrepor a realidade formal à realidade substancial o que é contrário ao que a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem defendido.

E daí que, bastasse esta razão para que as liquidações adicionais que incidiram sobre os dividendos postos à disposição da sociedade holandesa tivessem de ser anuladas.

Mas uma outra razão se lhe deve juntar.

Com efeito, se em 1999, isto é, alguns anos depois da tributação daqueles dividendos ter sido efectuada, a Administração Fiscal tinha dúvidas sobre a verificação de um dos requisitos que consentiam a aplicação de taxas reduzidas e se, com vista a dissipar tais dúvidas, notifica a Recorrente para que ela apresente uma nova declaração mais completa não faz sentido que se ignore o teor dessa declaração com o único argumento de que a mesma foi apresentada fora de tempo, isto é, depois dos dividendos terem sido distribuídos. E isto porque de duas uma, ou se considerava que não estavam reunidos os requisitos de aplicação de uma taxa reduzida de IRC nos anos de 1995 a 1997 e procedia-se imediatamente às correspondentes liquidações adicionais ou se notificava a Recorrente para apresentar uma declaração complementar que suprisse as insuficiências das declarações anteriores mas, neste caso, tinha-se de valorizar o seu conteúdo. O que se não podia era solicitar essa declaração e, depois, desprezá-la com o argumento de que ela devia ter sido apresentada em 1995, 1996 e 1997, já que fora nesses anos que os rendimentos foram postos à disposição da sua participada holandesa. Um tal comportamento ronda a má fé e, por isso, é inaceitável.

Em conclusão, é indiscutível que a Recorrente errou visto as declarações apresentadas em 1995, 1996 e 1997 não serem inteiramente satisfatórias.

Todavia, esse erro não pode ter as consequências que a Administração Fiscal fez desencadear não só porque, aparentemente, a realidade substancial consentia que a Recorrente procedesse às liquidações daqueles anos a taxas reduzidas como também porque as mesmas não lhe trouxeram qualquer prejuízo de ordem material. E, porque assim, as liquidações sindicadas, em certa medida, funcionaram como formas sancionatórias do cumprimento tardio de uma formalidade e não como actos tributários destinados a repor uma legalidade cuja ofensa determinou prejuízos de ordem material para a Administração. Ora, as liquidações não podem ser usadas como uma forma de sanção para os contribuintes pois que para isso existem as penalidades próprias constantes dos diversos diplomas legais, designadamente do RJFNA.

Daí que, nesta parte, o recurso mereça provimento.

Resta, finalmente, analisar se a liquidação adicional efectuada no tocante à distribuição de dividendos à sociedade inglesa tem suporte legal.

5. Já dissemos acima que a Recorrente, nos anos de 1995 a 1997, distribuiu lucros à sociedade inglesa sua participada e que, precedendo essa distribuição, procedeu à liquidação de IRC aplicando as seguintes taxas:

- 20% nos anos de 1995 e 1996 e de
- 15% no ano de 1997.

A Administração Fiscal entendeu, porém, que essas taxas de retenção na fonte nas eram as legalmente exigíveis, visto estas serem de:

- 15% nos anos de 1995 e 1996 e
- 25% no ano de 1997.

O que quer dizer que, no entendimento da Administração, a Recorrente, nos anos de 1995 e 1996, tinha aplicado uma taxa superior à legal e, por isso, nesses anos tinha entregue ao Estado um montante

de imposto a que este não tinha direito mas que, em contrapartida, no ano de 1997, aplicara uma taxa inferior à devida e, por isso, estava em falta nesse ano.

E daí que tivesse efectuado a liquidação adicional ora em causa, mas tivesse recusado a devolver o montante pago em excesso. E justificou esse entendimento dizendo:

- por um lado, que o art.º 10.º da Convenção sobre a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido obrigava à apresentação, anteriormente ao pagamento dos dividendos, de um formulário onde as autoridades fiscais inglesas certificassem a residência da sociedade Lucas Industries, Ltd no Reino Unido e o formulário apresentado era ilegal não só processo Recorrente ter sido apresentado posteriormente a esse pagamento como também por não estar datado e constituir uma cópia e,

- por outro, que esta não era a sede própria para se proceder à análise da devolução do imposto pago em excesso.

Entendimento que o Sr. Juiz a quo sufragou o que o levou a julgar improcedente a impugnação.

Ora, é contra este julgamento que este recurso se dirige onde se sustenta:

- no tocante à liquidação referente aos anos de 1997, que o art.º 10.º da Convenção sobre a Dupla Tributação celebrada entre o Estado Português e o Reino Unido não exigia a apresentação de qualquer formulário como condição de redução da taxa de retenção, pelo que o seu comportamento nenhuma censura merecia.

- relativamente à não devolução do imposto retido em excesso nos anos de 1995 e 1996, a AT tinha o dever de anular oficiosamente o imposto excedente, pois que a tanto obrigava o disposto no art.º 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28/07.

Será assim?

Vejam os.

6. A leitura do citado art.º 10.º da Convenção sobre a Dupla Tributação, aprovada pelo DL 48.497, de 24/07/1968, evidencia que - como sustenta a Recorrente - este não obriga à apresentação de nenhum formulário certificativo da residência da sociedade sua participada no Reino Unido.

Todavia, isso não significa que, ao abrigo do disposto nos n.ºs 7 e 8 do art.º 75.º do CIRC, a Recorrente estivesse dispensada da apresentação de prova de que ocorriam os requisitos que consentiam uma retenção do IRC a taxas inferiores à taxa regra estabelecida no n.º 2 do art.º 69.º deste código. E, tanto assim, que a Recorrente apresentou documento pretendendo comprovar que aqueles requisitos se encontravam reunidos.

Só que fez essa apresentação tardiamente - “já em data posterior à do pagamento dos dividendos” - e o documento apresentado não reunia as condições necessárias a poder provar do que nela se afirmava já que não constituía o original, mas uma cópia, e não estava datado.

Ou seja, a referida declaração não satisfazia as exigências legais e, por isso, não podia cumprir a sua finalidade comprovativa.

Daí que a Administração Fiscal tivesse concluído, e bem, que, no ano de 1997, não se encontravam reunidas os requisitos legais que consentiam uma liquidação de IRC a taxa reduzida, nenhuma censura merecendo a liquidação adicional ora sindicada.

Improcede, pois, nesta parte o recurso.

6. 1. A Recorrente pretende, ainda, que lhe sejam devolvidos os montantes que, por erro, liquidou em excesso e que entregou nos cofres do Estado e fundamenta essa pretensão no que se dispõe no art.º 35.º do DL 155/92, de 28/07.

Mas não tem razão.

Senão vejamos.

Efectivamente o n.º 1 do citado normativo prescreve que “*devem ser restituídas as importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa arrecadação*” o que, à primeira vista, poderia fazer pensar que a Recorrente tinha razão e que, por isso, cumpria à Administração Fiscal restituir o que recebera em excesso.

Só que não é assim.

E não o é porque o art.º 6.º do DL 47/95, de 10/03, determina que “*o disposto no art.º 35.º do DL 155/92, de 28/07, não se aplica às matérias reguladas pelas normas do processo tributário*”, o que quer dizer que a pretensão da Recorrente só poderia obter satisfação em processo tributário onde fossem questionadas as liquidações que ela efectuou a taxas superiores às legais.

Ora, a presente impugnação dirige-se contra as liquidações adicionais efectuadas pela Administração Fiscal e não contra as liquidações a que a Recorrente procedeu. E, porque assim, está-nos vedada a possibilidade de analisar a bondade das liquidações referentes aos anos de 1995 e 1996.

O recurso soçobra nesta parte.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em conceder parcial provimento ao recurso e, em consequência,

a) revogar a sentença recorrida na parte referente às liquidações adicionais efectuadas à sociedade holandesa, julgado-se procedente a impugnação nesta parte e anulando-se a liquidação correspondente.

b) manter aquela sentença na parte referente à liquidação adicional efectuada à sociedade do Reino Unido, e à devolução dos montantes em excesso.

Custas pela Recorrente na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em metade.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* (com a declaração, quanto à sociedade holandesa, de que a administração não se pronunciou nem decidiu sobre a verificação, ou não, dos requisitos substanciais — mas meramente formais — do denegado benefício fiscal, não havendo elementos para afirmar que «um tal comportamento ronda a má fé» ou tenha carácter sancionatório. — *Lúcio Barbosa* (acompanho a declaração de voto do Exm<sup>o</sup> Cons<sup>o</sup>. Brandão de Pinho).

<sup>(1)</sup> Sublinhados nossos.

<sup>(2)</sup> Vd. fls. 113 do Instrutor.

<sup>(3)</sup> Idem.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Reclamação de despacho de CRF. Prescrição. Declaração de falência.*

### Sumário:

- I — A remessa do processo de execução ao processo de falência não determina a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.*
- II — A declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, só determinando a sustação das execuções a fim de serem apensadas ao processo de falência para aí correrem os seus termos como reclamação dos créditos exequendos.*
- III — Assim, só se tiver ocorrido, entretanto, paragem do processo de falência por mais de um ano, enquanto os processos de execução a ele estiverem apensados, é que se poderá reiniciar a contagem do prazo de prescrição interrompido com a instauração destes.*
- IV — A reclamação a que se refere o artigo 276.º CPPT, antes tratada no artigo 355.º CPT, não é a reclamação a que o artigo 34.º, n.º 3 CPT atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, tal como faz hoje o artigo 49.º, n.º 1 LGT.*

Processo n.º 436/07-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: Jaime Manuel Alçada de Almeida Ribeiro.

Relator: Exmo. Sr. Cons<sup>o</sup> Dr. António Calhau.

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

**I** — Inconformados com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que concedeu provimento à reclamação deduzida por Jaime Manuel Alçada de Almeida Ribeiro, com os sinais dos autos, nos termos do artigo 276.º CPPT, contra o despacho do chefe de serviços de finanças da Covilhã, e declarou prescritas as dívidas em execução nos processos de execução fiscal n.ºs 0612199301012959 e apensos, dela vêm o Exmo. Magistrado do MP e o representante da Fazenda Pública interpor recurso para este Tribunal.

O Exmo. Magistrado do MP termina as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup>- O senhor juiz anulou o acto reclamado e declarou prescritas as dívidas exequendas não tendo em conta, no cômputo do prazo prescricional, o regime da prescrição da obrigação tributária estabelecido no n.º 3 do art.º 34.º do CPT.

2.<sup>a</sup>- In casu, foi a instauração das execuções que fez interromper a prescrição. A execução principal foi instaurada em 14/9/93 e, em sequência, foram instauradas novas execuções autuadas por apenso, a última das quais em 1995.



3.<sup>a</sup>- Os factos tributários que deram origem à dívida tributária ocorreram nos anos de 1991, 1992 e 1993 sendo tal ocorrência relevante para efeitos de contagem do prazo prescricional (Ac. TCA de 09/03/2004).

4.<sup>a</sup>- Os processos executivos n.ºs 0612-93/101295.9 e 101306.8/93 foram avocados ao processo de falência da executada em 7/10/93, tendo sido devolvidos ao serviço de finanças em 21/06/1999.

5.<sup>a</sup>- Não ocorreu paragem do processo de falência por mais de um ano durante o período em que aqueles processos de execução ali estiveram apensados.

6.<sup>a</sup>- Como refere o douto Acórdão do TCA Sul (fls. 877) «*só se tiver ocorrido, entretanto, paragem do processo de falência por mais de um ano – durante o período em que estes processos ali estiveram apensados – é que se poderá concluir se se retomou a contagem do prazo de prescrição (isto porque, antes da remessa ao processo de falência não ocorreu tal paragem dos processos e porque, após a remessa à RF, em 27/03/2000, também não se vislumbra causa de paragem com essa relevância, face até à dedução de oposições por parte dos revertidos).*».

7.<sup>a</sup>- Assim sendo, e dado que não ocorreu paragem do processo de falência (n.º 4 do probatório) e que após o reenvio dos referidos processos à Repartição de Finanças em 21/06/1999 (n.º 3 do probatório) continuaram a sua tramitação normal, não ocorreu a prescrição já que os efeitos da interrupção pela instauração da execução não cessaram.

8.<sup>a</sup>- Os processos executivos que não foram remetidos ao processo de falência (n.º 5 do probatório) foram sustados por imperativo legal (art.º 264.º do CPT), como acontece no caso de declaração de falência. Aliás, se o imperativo surge da existência de tal processo (falência), o mesmo entendimento do douto Acórdão do TCA Sul nestes autos (fls. 877) ao referir que apenas cessam os efeitos da interrupção da prescrição se tal processo estiver parado por mais de um ano em relação aos processos que haviam sido avocados também tem aplicação no caso destes processos que ficaram sustados pela mesma causa.

9.<sup>a</sup>- Estes mesmos processos foram apensados ao processo principal em 27/03/2000 e, juntamente com os outros que haviam sido avocados ao processo de falência, prosseguiram a tramitação normal sem que se tenha verificado o pressuposto legal que faz cessar os efeitos da interrupção nos termos do n.º 3 do art.º 34.º do CPT.

10.<sup>a</sup>- Na verdade, o que faz cessar o efeito da interrupção é a negligência da administração fiscal em não fazer andar normalmente o processo. Ora, se o processo, por imperativo legal ou decisão judicial, é avocado para outra jurisdição ou sustado, como nestes últimos, não ocorre, em nossa opinião, a causa que nos termos da citada norma (art.º 34.º, n.º 3 do CPT) faz cessar o efeito interruptivo da prescrição.

11.<sup>a</sup>- Por fim, é certo que o processo de falência foi requerido pela devedora originária de que o reclamante/revertido era gerente, donde se conclui que os processos foram sustados tendo como causa a conduta processual do próprio reclamante e ainda que a paragem e a não promoção de tais processos nunca poderá ser imputada à AF mas ao próprio reclamante.

12.<sup>a</sup>- A douta sentença em recurso violou o disposto no art.º 34.º, n.º 3 do CPT.

Por seu turno, o representante da Fazenda Pública termina as suas alegações, formulando as seguintes conclusões:

1. As dívidas em causa dizem respeito ao **IVA** (prescrevem no prazo de 10 anos - art.º 34.º do CPT) e às **Contribuições para a Segurança Social** (prescrevem no prazo de 10 anos - art.º 14.º do DL n.º 106/80, de 9 de Maio, cuja contagem é efectuada nos termos do art.º 34.º do CPT) e respectivos juros de mora, referentes aos anos de 1991 a 1993.

2. Com a instauração dos respectivos processos executivos, o mais antigo em 1993 e o mais recente em 1995, interrompeu-se o prazo de prescrição, iniciando-se a contagem de um novo prazo, nos termos do art.º 34.º, n.º 3 do CPT, conjugado com o art.º 326.º, n.º 1 do Código Civil.

3. O prazo de prescrição corre ininterruptamente, salvo ocorrendo motivo válido de suspensão da prescrição. Entendemos que ocorreram causas de suspensão da prescrição legal, como a seguir se demonstra.

4. Com o devido e merecido respeito, crê a Fazenda Pública, a ora recorrente, que o Meritíssimo Juiz “a quo” não tem razão naquela decisão, ao ter declarado prescritas as dívidas, aplicou erradamente o direito aos factos dados como provados na decisão recorrida de fls. 903 a 917 destes autos.

5. Ao não entender que a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, enquanto as execuções se mantiverem apensadas a tal processo, viola o disposto estatuído no artigo 34.º do CPT, art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, conjugados com o que resulta do disposto no art.º 29.º, n.º 1 do CPEREF, aprovado pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril, actual art.º 100.º do CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/04, de 18 de Março, e n.ºs 1 e 3 do art.º 49.º da LGT, este conjugado com o art.º 276.º e alínea b) do art.º 279.º do CPPT, cujos normativos

6. Devem ser interpretados de forma a conferir como causa de suspensão da prescrição legal o tempo decorrido entre **07/10/1993** e **21/06/1999**, período durante o qual os respectivos processos executivos estiveram apensos ao processo de falência, por esse facto, o prazo de prescrição legal passou o

a estar abrangido pelo regime de suspensão previsto no art.º 29.º, n.º 2 do CPEREF, aprovado pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril, actual art.º 100.º do CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/04, de 18 de Março, por força do art.º 49.º, n.ºs 1 e 3 da LGT, entendimento perfilhado pela Administração Tributária conforme instruções administrativas emanadas pelo Ofício-Circulado 60039/2004, de 22 de Novembro, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, cujo conteúdo aqui transcrevemos:

*“O art.º 49.º, n.ºs 1 e 3 da Lei Geral Tributária prevê causas de interrupção e suspensão de prescrição das obrigações tributárias, sem prejuízo do que vem enunciado noutras leis igualmente aplicáveis à actividade tributária, o art.º 29.º, n.º 2 do CPEREF, actual art.º 100.º do CIRE, aprovado pelo DL n.º 53/04, de 18 de Março, que previa a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis pelo devedor em todas as acções executivas que nos termos do n.º 1 da mesma norma legal tiveram sido abrangidas pelo regime de suspensão do despacho do prosseguimento do processo especial de recuperação da empresa ou falência. E entre estas acções executivas sempre foi entendido estar incluído o processo de execução fiscal.”*

7. Aos processos executivos não remetidos ao processo de falência, referidos nos pontos 5, 6 e 7 da douda sentença, a sua paragem deveu-se ao facto de aguardarem decisão a proferir no processo de falência, cuja paragem deveu-se a facto imputável ao contribuinte (devedora originária EMPREX), já que foi este que requereu em juízo a sua declaração de falência.

8. A decisão recorrida também violou o disposto no n.º 3 do art.º 49 da LGT ao não entender como causa de suspensão da prescrição, durante o período dentro do qual ocorreu nova paragem do processo executivo e seus apensos, em virtude de reclamação apresentada pelo ora reclamante Jaime Manuel Alçada de Almeida Ribeiro de actos do órgão de execução fiscal ao abrigo do art.º 276.º do CPPT (Proc.º n.º 7/06.4BECTB), e consequente recurso jurisdicional nos termos da alínea b) do art.º 279.º do CPPT, interposto pelo reclamante, cujos processos subiram a este TAF de Castelo Branco em 30/12/2005, tendo sido proferida sentença em 06/03/2006, no sentido de ser negado provimento à reclamação e superiormente confirmado pelo douto acórdão datado de 03/05/2006 do TCA.

9. E também agora por nova paragem, derivada do presente recurso, na sequência de nova reclamação apresentada pelo mesmo reclamante Jaime Manuel Alçada de Almeida Ribeiro de actos do órgão da execução fiscal.

Pelo que,

10. Deve também ser conferida como causas de suspensão da prescrição os referidos períodos citados nos artigos 8 e 9 supra, dentro dos quais ocorreram paragens do processo executivo e seus apensos em virtude dos factos aí apontados.

11. Pelo exposto, verifica-se que, tendo em conta que ocorreram causas suspensivas de prescrição, **o prazo de prescrição de 10 anos**, aferido pelo ano da instauração da execução, quer da mais antiga (1993) quer da mais recente (1995), **ainda não ocorreu**, por conseguinte, as dívidas exequendas ainda não se encontram prescritas nesta data.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Sem vistos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

**II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:**

1. No Serviço de Covilhã – 1 corre a execução fiscal n.º 0612-93/101295.9 e apensos originariamente instaurada contra “EMPREX – SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS TÊXTEIS, LIMITADA” e revertida, entre outros, contra o reclamante, por dívidas de IVA, juros compensatórios, contribuições e juros de mora para a Segurança Social, relativas aos anos de 1991, 1992 e 1993, perfazendo a quantia exequenda € 401.379,88 (certidão de fls. 796);

2. A execução principal foi instaurada em 14/09/1993 e, em sequência, foram instauradas novas execuções autuadas por apenso, a última das quais em 1995 (capa do processo executivo);

3. Os processos executivos **n.ºs 0612-93/101295.9 e 101306.8/93** foram avocados ao de falência da executada em 07/10/1993, tendo sido devolvidos ao Serviço de Finanças em 21/06/1999;

4. Não ocorreu paragem do processo de falência, por mais de um ano, durante o período em que aqueles processos de execução ali estiveram apensados (informação do Tribunal Judicial da Comarca da Covilhã, a fls. 892);

5. Não foram remetidos ao processo de falência os seguintes processos executivos:

- Processo n.º 0612199301013505, instaurado em 06/10/1993, por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Centro, referentes ao mês de Junho/93;

- Processo n.º 06121993010114420, instaurado em 12/10/1993, por dívidas de IVA dos meses de Fevereiro, Março e Abril do ano de 1992;

- Processo n.º 0612199301015125, instaurado em 18/11/1993, por dívidas de IVA de Dezembro/1990;

- Processo n.º 0612199301015583, instaurado em 19/11/1993, por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Centro dos meses de Julho/91 e Julho e Dezembro/1992;

- Processo n.º 0612199301015893, instaurado em 24/11/1993, por dívidas de IVA dos meses de Maio, Junho, Julho, Setembro, Outubro e Novembro de 1992;

- Processo n.º 0612199401000055, instaurado em 07/01/1994, por dívidas de IVA dos meses de Maio e Junho/1993;
  - Processo n.º 0612199401003666, instaurado em 07/04/1994, por dívidas do mês de Agosto/1992;
  - Processo n.º 0612199501000861, instaurado em 23/01/1995, por dívidas de IVA de Setembro/91;
  - Processo n.º 0612199401001345, instaurado em 16/02/1994, por dívidas de IVA, designadamente do período de Julho, Outubro, Novembro e Dezembro/91, Março a Julho e Setembro a Dezembro/92, Janeiro a Abril e Julho/93;
  - Processo n.º 0612199401003348, instaurado em 29/03/1994, por dívidas de IVA, designadamente dos períodos de Janeiro e Fevereiro/92;
6. Os processos executivos identificados supra, em 5., foram sustados depois de instaurados, com excepção dos processos n.ºs 0612199401003348 e 061219950100086, estes sustados depois de efectuada a citação da devedora originária, respectivamente, em 07/04/1994 e 30/03/1995 (informação do Serviço de Finanças da Covilhã, a fls. 893);
7. Foram todos apensados ao processo executivo principal n.º 0612199301012959, em 27/03/2000 (informação do Serviço de Finanças da Covilhã, a fls. 893 e termo de apensação, a fls. 41 do apenso de execução);
8. O reclamante foi notificado do projecto de despacho de reversão, para audição prévia, em 29/03/2000 (fls. 38 do apenso de execução);
9. Por despacho do Sr. Chefe de Finanças, de 26/06/2000, a execução reverteu contra o reclamante (fls. 160 do apenso);
10. A citação fez-se, mediante contacto pessoal com o citando, em 03/10/2000 (fls. 166 do apenso de execução);
11. Em 03/11/2000 foi proferido mandado de penhora (consta de fls. 175 do apenso de execução);
12. Em sequência, foram penhorados ao revertido/reclamante os bens que constam dos autos de penhora de 03/11/2000 e 07/11/2000 (fls. 176 e ss. do apenso de execução);
13. Em 16/12/2000, foi comunicado na execução o despacho liminar de recebimento da oposição apresentada pelo reclamante (ofício do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco, a fls. 195);
14. Consta do ofício de fls. 397 do apenso de execução, dirigido ao TT de 1.ª Instância de Castelo Branco, em 08/03/2002, o seguinte. «(...) *tenho a honra de informar V.Exa. de que, em 03 e 07 de Novembro de 2000 foi efectuada penhora em cinco imóveis do revertido, encontrando-se o processo a aguardar informação de parecer técnico para atribuição de valores aos imóveis penhorados e subsequente suspensão*»;
15. Os pareceres técnicos foram juntos aos autos em 19/10/2005 (constam de fls. 535 e ss.), no seguimento da insistência constante do ofício de 04/04/2003, a fls. 437;
16. Em 24/10/2005 foram citados os credores com garantia real para reclamarem os seus créditos na execução (fls. 552);
17. Em 27/12/2005, o reclamante reclamou para este TAF da decisão do órgão da execução de indeferimento do pedido de suspensão da execução (fls. 683);
18. Foi proferida decisão na reclamação, em recurso jurisdicional, em 03/05/2006 (Acórdão do TCAS constante do processo 7/06.4BECTB);
19. Em 30/08/2006, o reclamante pediu a declaração de prescrição das dívidas (fls. 759 do apenso processo 7/06BECTB);
20. A pretensão foi indeferida por despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças da Covilhã – 1, de 18/09/2006, que constitui fls. 769 do apenso processo 7/06BECTB e que aqui se dá por integralmente reproduzido face à sua extensão (**acto reclamado**);
21. Consta do referido despacho, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:  
 «16.º - *A questão da prescrição tem de ser conhecida oficiosamente antes da data designada para a abertura das propostas de compra dos bens cujos anúncios de venda estão em curso.*  
*Ora, da análise dos autos, pode verificar-se que a empresa originária devedora foi declarada falida em 20/09/1993 – Processo n.º 180/93 – 2.ª Secção, 1.º Juízo, do Tribunal Judicial da Covilhã, tendo sido avocados todos os processos de execução que se encontravam instaurados e enviados em 07/10/1993 e sustados todos os que foram instaurados posteriormente, nos termos do artigo 264.º do CPT.*  
*Finda que foi a falência foram os processos devolvidos em 21/06/1999 e reiniciada a respectiva tramitação, tendo sido ordenada a reversão em 26/06/2000 e citado o requerente em 03/10/2000;*  
*Durante aquele lapso de tempo, as execuções não puderam prosseguir por imperativo legal, pelo que tendo em atenção o Ofício Circulado n.º 60039/2004, de 22/11 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária as dívidas não se encontram prescritas;*  
*Acresce ainda e também o facto de os processos terem sido remetidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco em 30/12/2005 para decisão de reclamação de actos do órgão da execução fiscal, reclamação essa que obteve indeferimento, por sentença de 06/03/2006, superiormente*

*confirmado por douto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 03/05/2006, tendo o Mmo. Juiz a fls. 35 da douda sentença referido “Todas as outras dívidas em cobrança, não atingidas por decisão judicial definitiva favorável, subsistem”, sendo certo que estas dívidas a que se referia a douda sentença são as que estão a ser exigidas ao requerente – Segurança Social e IVA dos períodos de Julho de 1991 a 1993.*

*Nestes termos, indefiro o pedido formulado pelo requerente no sentido de conhecer oficiosamente da prescrição das dívidas exequendas, que estão a ser exigidas nos presentes autos, com todas as consequências daí advindas, nomeadamente no tocante ao prosseguimento dos mesmos».*

22. A presente reclamação foi apresentada em 22/09/2006 (carimbo de entrada apostado pelo Serviço de Finanças na petição inicial).

**III** – Vêm os presentes recursos interpostos da decisão do Mmo Juiz do TAF de Castelo Branco que declarou prescritas as dívidas exequendas.

Estas referem-se a IVA e contribuições para a Segurança Social dos anos de 1991 a 1993.

O prazo de prescrição destas dívidas é de 10 anos e conta-se desde o início do ano seguinte ao do facto tributário (artigos 34.º, n.ºs 1 e 2 do CPT e 14.º do DL 103/80, de 9 de Maio).

Nos termos do n.º 3 do citado artigo 34.º do CPT, a instauração da execução interrompe a prescrição, cessando, porém, o efeito interruptivo 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.

Conforme resulta do probatório, a execução principal foi instaurada em 14/9/1993, tendo sido instauradas posteriormente novas execuções, a última das quais em 23/1/1995.

De todas as execuções instauradas, só os processos n.ºs 0612-93/101295.9 e 101306.8/93 foram avocados ao de falência da executada em 7/10/1993, tendo os restantes sido sustados, depois de instaurados, com excepção dos processos n.ºs 0612199401003348 e 061219950100086, que foram sustados depois de efectuada a citação da devedora originária, respectivamente, em 7/4/1994 e 30/3/1995.

Todos estes processos executivos instaurados posteriormente foram apensados ao processo executivo principal em 27/3/2000.

Os que não foram avocados ao processo de falência não tiveram qualquer promoção desde a data da sua instauração, ou desde 30/3/1995 nos casos em que foi feita a citação da devedora originária, até à data em que foram apensados à execução principal em 27/3/2000.

Ora, reportando-se o facto tributário mais recente a 1993 e a instauração da execução mais actual a 23/1/1995, é evidente que, tendo estado paradas tais execuções por mais de um ano por facto não imputável à executada, o que fez cessar o efeito interruptivo da prescrição a partir daí, somado o tempo que já decorreu desde então ao que decorrerá até à data da autuação da execução, tais dívidas se mostram prescritas pois decorreram já mais de dez anos.

Não colhe o argumento invocado pelos recorrentes de que a paragem de tais execuções se ficou a dever a um imperativo legal (o artigo 264.º CPT) e à declaração de falência da executada originária.

Com efeito, a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, determinando apenas a sustação das execuções a fim de serem apensadas à falência para aí correrem os seus termos como reclamação desses créditos exequendos.

Como se disse no acórdão deste Tribunal de 23/11/2005, no recurso 590/05, a remessa do processo de execução ao processo de falência não importa a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.

Ora, se os referidos processos ficaram nos serviços de finanças parados sem qualquer tramitação e sem terem sido remetidos ao processo de falência, tal situação não pode ser imputada ao ora recorrido.

Por outro lado, também não colhe a alegação por parte da Fazenda Pública de que terão ocorrido outras causas de suspensão da prescrição que não foram equacionadas na decisão recorrida, designadamente as reclamações apresentadas ao abrigo do artigo 276.º do CPPT e consequentes recursos jurisdicionais.

É que a reclamação a que se refere hoje o artigo 276.º do CPPT, antes tratada no artigo 355.º CPT, não é a reclamação a que o artigo 34.º, n.º 3 do CPT atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, tal como faz hoje o artigo 49.º, n.º 1 da LGT.

Como se disse no acórdão deste Tribunal de 9/8/2006, “não seria razoável que o mesmo diploma, o CPT, tratasse a reacção contenciosa contra os despachos do órgão da Administração como «recurso», no artigo 355.º, quando no artigo 34.º se lhe referira como «reclamação». E a verdade é que o artigo 34.º não fala de nenhum recurso, a não ser do hierárquico. O que leva a crer que a reclamação a que este artigo 34.º 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 34.º, não faria sentido que a reclamação dos actos do órgão da Administração nela praticados interrompesse o que já interrompido estava”.

Daí que, relativamente às dívidas exequendas a que se reportam os processos executivos que não foram avocados pelo processo de falência da executada originária, a decisão recorrida que as declarou prescritas não mereça qualquer censura.

Quanto às dívidas constantes dos processos que foram apensados ao processo de falência, entende o Mmo. Juiz “a quo” que as mesmas se mostram igualmente prescritas porquanto a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição ao contrário do que sucede no processo de recuperação de empresas onde o prazo de prescrição não corre enquanto as execuções se mantiverem apensadas a tal processo, como decorre do disposto no artigo 29.º do CPEREF.

Todavia, neste segmento não podemos acompanhar a decisão recorrida.

É certo que, contrariamente ao que defendem os recorrentes, a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição.

Mas se, como se deixou dito supra, a remessa do processo de execução ao processo de falência não determina a paragem daquele, pois uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação, então, só se tiver ocorrido, entretanto, paragem do processo de falência por mais de um ano, enquanto os processos de execução a ele estiverem apensados, é que se poderá reiniciar a contagem do prazo de prescrição.

No caso em apreço, como resulta do probatório, não ocorreu paragem do processo de falência, por mais de um ano, durante o período em que os dois referidos processos executivos estiveram a ele apensados.

E, assim sendo, uma vez que após o reenvio dos mesmos à repartição de finanças, estes prosseguiram a sua tramitação normal sem qualquer paragem relevante para o efeito, as dívidas constantes daqueles dois processos não se mostram ainda prescritas.

Razão por que neste segmento a decisão recorrida, ao não entender desta forma, se não possa manter.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder parcial provimento aos recursos, revogando a decisão recorrida na parte em que declarou prescritas as dívidas constantes dos processos executivos n.ºs 0612-93/101295.9 e 101306.8/93, assim se negando provimento à reclamação quanto a estas dívidas, e confirmando-a no restante.

Custas na 1.ª instância pela recorrente Fazenda Pública e pelo recorrido, na proporção do respectivo decaimento, e neste STA pela Fazenda Pública, também nessa proporção, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Custas. Concurso de credores. Inutilidade superveniente da lide. Pagamento da dívida exequenda.*

### Sumário:

- I — O pagamento da dívida exequenda e acrescido acarreta a extinção, ope legis, da execução – artigo 264.º, n.º 1, do CPPT -, o que deve ser declarado pelo órgão de execução fiscal – artigo 269.º -, todavia sem qualquer efeito constitutivo.*
- II — Nos termos do artigo 447.º do Código de Processo Civil, a responsabilidade do autor pelas custas, nos casos de inutilidade superveniente da lide, determina-se por exclusão dos casos em que é responsável o réu, isto é, o autor é sempre responsável quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável.*
- III — Extinta a execução pelo pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescido, reclamada dívida posteriormente a tal extinção e julgada inútil a lide no concurso*

*de credores instaurado mercê de tal reclamação, o executado não é responsável pelas custas devidas no mesmo concurso.*

Processo n.º 666/06-30.

Recorrente: A. Sousa Coutinho – Promoção e Imagens Mercado, EIRL.

Recorrido: Instituto da Segurança Social.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A. Sousa Coutinho – Promoção e Imagens Mercado, EIRL, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, na medida em que foi condenada em custas nestes autos de verificação e graduação de créditos, julgada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a. *A Recorrente, ao efectuar o pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescidos, em 1.09.2004, promoveu a extinção da instância, nos termos do art. 176.º, n.º 1 do CPPT;*

b. *A extinção por pagamento voluntário da execução tem como efeito, nos termos do art. 264.º, n.º 1 do CPPT, a imediata extinção da instância, ficando a mesma “no estado em que estiver”;*

c. *As Reclamações de Crédito, ainda que requeridas antes do pagamento voluntário, ficarão imediatamente sustadas após a ocorrência do mesmo, desde que esse pagamento ocorra antes da venda, como dispõe o n.º 3 do art. 265.º do CPPT;*

d. *Quer por via do reconhecimento de que a execução fora imediatamente extinta com o pagamento, que ocorreu antes da apresentação da Reclamação de Créditos, quer por via do reconhecimento de que o concurso de credores deveria ter sido sustado com esse pagamento, a Reclamação de Créditos não devia ter sido conhecida pelo órgão de execução e não devia ter sido remetida para o Tribunal.*

e. *São, portanto nulos os actos praticados pelo órgão de execução após a extinção da instância.*

f. *Ainda que o órgão de execução tivesse remetido os autos para o Tribunal, o mesmo deveria ter rejeitado liminarmente a Reclamação de Créditos, em virtude de ser manifesta a nulidade do acto de remessa da Reclamação, praticado pelo órgão de execução.*

g. *A inutilidade dos autos de Verificação e Graduação de Créditos não é “superveniente”, mas “ab initio”, por natureza, na medida em que quando o processo foi autuado, a execução já se encontrava extinta.*

h. *Nesse sentido, a responsabilidade pelas custas do processo jamais poderia ser assacada à Recorrente, porque não foi a mesma a determinar o conhecimento, remessa e autuação do presente processo.*

i. *O art. 447.º do C.P.C, deve ser interpretado no sentido de apenas serem da responsabilidade do Réu as custas quando for este a dar causa à acção, e, na falta desse nexos causal, as mesmas recairão sempre sobre o Autor, neste caso o Instituto da Segurança Social.*

j. *O Tribunal a QUO não fundamentou a sentença quanto às razões que o levaram a julgar ser a Recorrente a responsável pelas custas, pelo que a sentença está fenda, nessa parte, de nulidade, que se invoca nos termos do art. 668.º, n.º 1 alínea d) do CPC.*

k. *Ao condenar a Recorrente no pagamento das custas, o Tribunal a quo violou directamente o disposto nos art. 176.º, n.º 1, 264.º, n.º 1 e 265.º, n.º 3 do CPPT pelo que a sentença deverá ser revogada nessa parte.*

l. *Em todo o caso, ainda que se qualifique a situação em apreço como uma real inutilidade “superveniente”, verifica-se que o Tribunal a quo aplicou erradamente o disposto no art. 447.º do CPC, na medida em que, não sendo a Recorrente a responsável pela autuação do processo e o seu prosseguimento, também não é responsável pelas custas, devendo a sentença ser igualmente revogada nesta parte, com este fundamento.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que “a recorrente não é responsável pelas custas do processo de reclamação de créditos, na medida em que efectuou o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, determinante *ope legis* da extinção da execução (art. 264.º n.º 1 CPPT), em 12.08.2004 e 1.09.2004 (docs. fls. 8 e 9; despacho fls. 10), antes da apresentação da reclamação de créditos pelo Instituto de Segurança Social em 6.09.2004”.

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

ASSIM, QUANTO À ARGUIDA NULIDADE DA SENTENÇA (POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO, JÁ QUE BASEADA NA OMISSÃO DAS “RAZÕES” QUE LEVARAM O TRIBUNAL A JULGAR A RECORRENTE RESPONSÁVEL PELAS CUSTAS – CFR. CONCLUSÃO J) – AINDA QUE ERRONEAMENTE REFERIDA A ALÍNEA D) DO N.º 1 DO ARTIGO 668.º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (EM VEZ DA ALÍNEA B)):

Como é sabido, a necessidade da fundamentação, quer de direito quer de facto, radica substancialmente no dever do juiz de demonstrar a legalidade da decisão, que esta “é a emanação correcta da vontade da lei”, bem como no interesse das partes em conhecer as razões porque se decidiu de determinado modo, e não de outro, até para impugnares, perante o tribunal superior, os fundamentos da decisão que este, aliás, também precisa de conhecer para apreciar o recurso.

“Não basta, pois, que o juiz decida a questão posta: é indispensável que produza as razões em que se apoia o seu veredicto.”

Sendo que, o que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação, a ausência total de fundamentos de facto ou de direito.

Todavia, pelo que a estes diz respeito, “não é forçoso que o juiz cite os textos da lei que abonam o seu julgado, basta que aponte a doutrina legal ou os princípios jurídicos em que se baseia.”

Desde que a sentença invoque algum fundamento de direito, está afastada a predita nulidade, no tocante à justificação da decisão.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, pp. 139-141.

Ora, a sentença invocou expressamente, como norma fundamentante da condenação da recorrente em custas, o artigo 447.º do Código de Processo Civil que justamente regula, no ponto, a respectiva responsabilidade nos casos de impossibilidade ou inutilidade da lide, sendo que justamente se tinha julgado extinta a instância dada aquela “inutilidade superveniente”.

Certo que se trata de uma fundamentação mínima mas, mesmo assim, relevante, em termos da predita nulidade.

Como bem refere o Exmo. Magistrado do Ministério Público, “a decisão convoca fundamento legal (art.º 447.º do CPC), sendo irrelevante a sua eventual incorrecção, a qual poderá configurar erro de julgamento em matéria de direito”, o que seguidamente se apreciará.

Como resulta dos autos, a ora recorrente procedeu ao pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescido, em 12 de Agosto de 2004 e 1 de Setembro do mesmo ano, tendo a execução sido extinta por despacho de 15 de Setembro seguinte.

Em 6 de Setembro, o Instituto de Segurança Social reclamou créditos e, instaurada a reclamação, foi todavia julgada extinta, dado aquele pagamento, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil, condenando-se a recorrente nas custas, *ut* artigo 447.º do mesmo diploma legal.

E é contra tal condenação em custas que ora se insurge a recorrente.

Como é sabido, as custas são regidas por dois princípios fundamentais expressos no artigo 446.º do CPC: o da causalidade e o do proveito. As custas são devidas pela parte que lhes der causa ou, não havendo vencimento, por quem do processo tirar proveito.

Para os casos de impossibilidade ou inutilidade da lide, rege a regra especial do artigo 447.º:

“Quando a instância se extingue por impossibilidade ou inutilidade da lide, as custas ficam a cargo do autor, salvo se a impossibilidade ou inutilidade resultar de facto imputável ao réu, que neste caso as pagará.”

Assim, em tal circunstancialismo, as custas ficam a cargo do autor, independentemente de o facto que provoca a inutilidade ou impossibilidade da lide lhe ser ou não imputável, salvo se o for ao réu.

Ora, paga a dívida exequenda e o acrescido, a execução extingue-se no estado em que se encontrar – artigo 264.º, n.º 1, do CPPT –, devendo ser declarada extinta – artigo 269.º –, apenas não sustando o concurso de credores requerido após a venda – artigo 265.º, n.º 3 –, ressalva que não tem guarida nos autos.

Por outro lado, o processo de graduação e verificação de créditos tem autonomia formal relativamente ao processo de execução – cfr. artigos 239.º e seguintes do CPPT e nomeadamente artigos 245.º, 247.º e 97.º, n.º 1, alínea o) – e o mesmo se diga em matéria de custas, como resulta dos artigos 73.º-D, n.º 2, e 73.º-E, n.º 1, alínea b), do Código das Custas Judiciais – cfr. SALVADOR DA COSTA, CCJ, 6.ª edição, pp. 360, nota 3, e 366, nota 9.

De modo que, no concurso de credores, é o reclamante que assume a posição de autor e o executado a de réu.

Como se disse, do artigo 447.º do CPC resulta que a responsabilidade do autor, pelas custas, em casos de inutilidade superveniente da lide, se determina por exclusão dos casos em que é responsável o réu, isto é, o autor é sempre responsável quando não o for o réu, sendo que este só é responsável quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *CPC comentado*, vol. 3, p. 373 e JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado*, 4.ª edição, pp. 1035-1036, nota 5.

Ora, nos autos, o facto de que resulta a inutilidade não é da responsabilidade do réu, aqui recorrente.

Na verdade, nos apontados termos, este pagou a quantia exequenda e acrescido, antes da própria reclamação de créditos pelo que, quando esta foi concretizada, já a execução estava extinta *ope legis* – dito artigo 264.º, n.º 1, do CPPT –, sendo a extinção da execução apenas declarada – no próprio dizer legal – pelo órgão da execução fiscal – artigo 269.º – pelo que tal *declaração* não tem eficácia constitutiva.

A inutilidade da lide não resultou, assim, de facto imputável ao réu executado, ora recorrente.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida quanto a custas que não são devidas pelo recorrente.

Sem custas neste STA.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 12 de Junho de 2007.****Assunto:**

*IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

**Sumário**

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor; em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º: 915/06-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – VPC – Portugal, Vendas Por Correspondência, Lda., com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Dezembro de 2003, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis**

I. A Douta Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF*” (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC;**

V. **Inexistindo, na “lei do POC”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCF”;**

**2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas**

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**



XV. Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT,**

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;**

### **3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade**

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que *“a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor”*,

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: *“A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.”*

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, **nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;**

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – *“usos comerciais”* – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. **Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP;**

### **4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977**

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art.º 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: *“É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.”*

XXXI. Pelo que, as “normas” contidas na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal *a quo* que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão *“ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa”*, constante da alínea 6 do art.º 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

### **5. Pela revogação da Sentença Recorrida**

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXVIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXIX. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XL. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLI. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLIII. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLIV. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.

XLV. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVI. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XLVII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

XLVIII. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

XLIX. E pela anulação da liquidação impugnada;

L. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LI. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

LII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LIII. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;

c) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;

d) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.º 684.º, n.º 3 CPC/art.º 2.º, alínea e) CPPT).

As **conclusões XXXVI) e XXXIX)** das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º n.º 3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

A **conclusão XLIV** exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

- a percentagem de 5% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 de Dezembro), porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus).

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul - Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 768/06).

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.º 18.º, n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.º 16.º, n.º 2 CPPP).

#### **Conclusão:**

**O STA - Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso**, sendo competente o TCA Sul

- Secção de Contencioso Tributário.».

Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente:

«Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Douta Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Douta Sentença recorrida que “No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes”;

Acrescenta, ainda, a Douta Sentença recorrida que “para efeitos de isenção da tributação prevista no n.º 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.”

E, mais, conclui “que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.”

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do nº3 do artigo 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12”.

Acresce, ainda, que a Douta Sentença remete para o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, “por analisar exhaustivamente esta questão”.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: “É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000). Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à alínea f) do nº3 do art. 3º do CIVA, a AT enquadrava-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios,

*com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”*

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Doutra Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Doutra Sentença recorrida sintetizou: *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18/12.”*

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Doutra Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Quanto ao facto de a Recorrente considerar que *“estar-se-ão a colocar as empresas portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”*, mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito - conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário -, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, inexistente qualquer disposição legal interna que confira vantagem à Recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar esta desigualdade - o que fundamenta a afirmação de que *“não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”*.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doutra Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Doutra Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidas como assentes na decisão recorrida.”*

*“No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”*

Ora, como muito bem delimitado na Doutra Sentença recorrida, *“Está pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”*

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Doutra Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito - a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável - é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Doutra Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** - Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Dezembro de 2003, em causa nos presentes autos, computou no montante de € 5.722,80 e que pagou;

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação identificada em D), a qual foi tacitamente indeferida;

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em 1/10/2004.

**III – 1.-** Vem suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP a competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para apreciar o presente recurso, por este, em seu entender, não versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo, por isso, para o efeito competente, o TCAS.

Alega, para tanto, que as conclusões XXXVI e XXXIX enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença recorrida: - as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» pressupõe, na opinião do Exmo. PGA, um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere, sendo irrelevante a circunstância de a administração tributária fundamentar o indeferimento da reclamação graciosa no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior, critério fixado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, pelo que, neste contexto, o recurso não teria, assim, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Com efeito, nas aludidas conclusões a recorrente afirma que «*A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo, com a lei vigente;*» e que «*..., o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;*».

Aceita a recorrente que alega, na verdade, que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere, mas tal afirmação está também contida na sentença recorrida quando nela se conclui que «*... a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.*».

E, assim sendo, a recorrente não está a invocar nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dá-lo como tal.

A esse respeito, a recorrente não aponta, pois, à sentença recorrida qualquer erro na apreciação dos factos ou sequer a contradiz nem exige a este Tribunal que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Por outro lado, quando na conclusão XLIV a recorrente afirma que «*Acréscere que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empre-*

*sas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.»* mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do direito comunitário coloca a recorrente, em seu entender, em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao direito comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito - a conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao direito comunitário -, cuja violação, como defende a recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, a inexistência de qualquer disposição legal interna que confira vantagem à recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar a alegada desigualdade fundamenta a afirmação de que “*não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal*”.

Em suma, a única questão que está em apreço nos presentes autos, quer para a sentença recorrida, quer para a própria recorrente, é apenas a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério consubstanciado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, quer à luz do direito nacional quer à luz do direito comunitário, e não a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais e se são ou não de pequeno valor.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

2.- Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

3.- Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

4.- Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos mais à frente.

**5.-** Invoca, por último, a recorrente a omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, nos termos do artigo 234.º do Tratado CE, os tribunais nacionais apenas estão obrigados a reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitárias quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso judicial no direito interno.

Assim, não estando o tribunal recorrido sujeito à obrigação de reenvio, é evidente que não se verifica a arguida nulidade.

**6.-** Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejam os artigos 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

**7.-** A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que

resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

**IV** - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1ª instância.

Lisboa, 12 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## **Acórdão de 20 de Junho de 2007.**

### **Assunto:**

*Nulidade da citação. Processo próprio.*

### **Sumário:**

*Deduzido em embargos de terceiro, o pedido de nulidade e repetição da citação deve ser convolado em requerimento, com o mesmo conteúdo, dirigido ao respectivo processo de execução fiscal.*

Processo n.º 258/07-30.

Recorrente: Cristina Maria Gonçalves Pinto de Lima.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Cristina Maria Gonçalves Pinto de Lima vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 21-6-2006, que julgou improcedentes os presentes embargos de terceiro deduzidos contra a penhora realizada na execução fiscal em que é executado António da Rocha Correia – cf. fls. 72 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 102 a 111.

a) A citação, tal como se apresenta, não esclarece o citando dos fins e dos meios e prazos de que dispõe para se defender;

b) Por isso é nula

c) Ainda que se entenda não ser nula, o que não se consente, será, pelo menos, irregular, pelo que, para certeza e segurança do direito, deve ser repetida.

d) O bem penhorado é de natureza imóvel, sujeito a registo e a obrigação fiscal resulta de facto tributário a que é alheia.

e) Por isso, a recorrente é terceiro na relação jurídica tributário, pelo que

f) Devem ser admitidos os presentes embargos

g) Declarando-se a nulidade do processado subsequente à citação em causa

h) Citando-se a recorrente nos termos e para os efeitos do art.º 220º do CPPT.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 141 e 142.

A nosso ver o presente recurso não merece provimento.



Alega a recorrente Cristina Maria Gonçalves Pinto de Lima que a citação, tal como se apresenta, não esclarece o citando dos fins e dos meios e prazos de que dispõe para se defender sendo, por isso nula.

E que ainda que se entenda não ser nula, será, pelo menos, irregular, pelo que deve ser repetida.

Finalmente sustenta que o bem penhorado é de natureza imóvel, sujeito a registo e a obrigação fiscal resulta de facto tributário a que é alheia.

Por isso, argumenta ser terceiro na relação jurídica tributária.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Em primeiro, lugar porque a embargante não tem a qualidade de terceiro, sendo também parte na execução.

É certo que no caso estão em causa dívidas tributárias derivadas de responsabilidade subsidiária do executado, cônjuge da ora recorrente.

Tais dívidas, porque têm por base responsabilidade civil extracontratual (actuação real ou presumidamente culposa do responsável subsidiário que tenha provocado a falta de pagamento de dívidas tributárias), cabem no conceito de «indemnizações» referido na alínea b) do art. 1692.º do Código Civil e serão da exclusiva responsabilidade do mesmo - vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4 edição, pag. 956, e Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 05.12.2001, processo 21438, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Porém, nesses casos, como no caso *sub judice*, o cônjuge é citado nos termos e para os efeitos do arts. 220º e 239º do CPPT, assumindo a posição de um verdadeiro co-executado, podendo exercer todos os direitos processuais que são atribuídos ao próprio executado, como expressamente se prevê no art. 864.º-B do C.P.C (actualmente artigo 864.º-A do C.P.C.) - cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4 edição, pag. 957.

E assumindo, com tal citação obrigatória, a posição de co-executado não tem, como bem se salienta na decisão recorrida, a possibilidade de embargar de terceiro - vide neste sentido, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18.02.1998, processo 21438, e de 21.06.2000, processo 22164, ambos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acresce que, ainda que se entendesse que a citação padecia de nulidade - o que só correria se se tivesse alegado e demonstrado que daí ocorria possibilidade de prejuízo para a defesa do executado - a arguida nulidade da citação haveria de ser suscitada no próprio processo de execução e não mediante embargos de terceiro.

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.11.2006, processo 0174/06, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), no processo de execução fiscal, em todos os casos em que tem de ser efectuada a citação referida no art. 239.º, n.º 1 (isto é, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo), a regra do n.º 2 do art. 97º da L.G.T., «impõe a conclusão de que não será permitido ao cônjuge a dedução de embargos de terceiro, mesmo enquanto não tiver sido citado, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais».

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

E face do teor das conclusões da alegação, do conteúdo da sentença recorrida, bem como da posição do Ministério Público, a questão que desde logo aqui se nos coloca é a de saber da (im)propriedade dos presentes autos de embargos de terceiro para o conhecimento do problema da nulidade e repetição da citação devida em processo de execução fiscal.

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

1. No processo de execução fiscal n.º 2321-98/100643.6 e apensos que correm seus termos no Serviço de Finanças de Ponte de Lima, foi penhorado em 13 de Outubro de 2003, um prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Ponte de Lima sob o n.º 1101, cfr. doc. n.º 13 destes autos.

2. O processo de execução referido em 1) foi instaurado originariamente contra a empresa ARC - Representações, Comércio Produtos Alimentares, Lda., por dívidas à Segurança Social, cfr. informação nestes autos.

3. Por insuficiência de bens foi a dívida revertida em nome de António da Rocha Correia, na qualidade de gerente da executada originária, cfr. informação nestes autos.

4. A embargante é casada, no regime de comunhão de adquiridos, com o executado (revertido), cfr. doc. 13.

5. A ora embargante foi citada em 26 de Março de 2004, nos termos e para os efeitos do artº 239º do CPPT, cfr. doc. n.º 15 destes autos.

2.2 Nos termos do n.º 1 do artigo 239.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente

aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá».

Por sua vez, o artigo 220.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe “Coima fiscal e responsabilidade de um dos cônjuges. Penhora de bens comuns do casal”, prevê que «Na execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais».

Segundo a alínea b) do artigo 1692.º do Código Civil, são de exclusiva responsabilidade do cônjuge a que respeitam as dívidas provenientes de crimes e as indemnizações, restituições, custas judiciais ou multas devidas por factos imputáveis a cada um dos cônjuges, salvo se esses factos, implicando responsabilidade meramente civil, estiverem abrangidos pelo disposto nos n.º 1 ou 2 do artigo anterior (dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges).

No caso das dívidas tributárias, serão da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, para além das provenientes de coimas ou outras sanções pecuniárias, todas as que têm por base responsabilidade civil extracontratual, que cabem no conceito de «indemnizações», referido na alínea b) do art. 1692.º do Código Civil. Entre estas dívidas, incluem-se as dívidas derivadas de responsabilidade subsidiária, nos casos em que ela tem por base uma actuação real ou presumidamente culposa do responsável subsidiário que tenha provocado a falta de pagamento de dívidas tributárias.

2.3 No caso *sub judicio*, a questão que vem sendo suscitada, a título principal, desde a petição inicial destes autos, é a de que, e nos termos das conclusões do presente recurso, «A citação, tal como se apresenta, não esclarece o citando dos fins e dos meios e prazos de que dispõe para se defender; Por isso é nula; Ainda que se entenda não ser nula, o que não se consente, será, pelo menos, irregular, pelo que, para certeza e segurança do direito, deve ser repetida».

Como se vê, vem invocada a nulidade ou «pelo menos» a irregularidade da citação. [Não é evidentemente o caso de ter sido omitido por completo o acto da citação devida, como parece ser a situação de que tratam os acórdãos nomeados pelo Ministério Público neste Tribunal].

Neste caso, a sentença recorrida considerou que «fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas» – depois de ter considerado que, «sendo a qualidade de terceiro um dos pressupostos dos embargos de terceiro e demonstrado que a embargante a não tem, há que concluir que os presentes embargos não merecem provimento».

A sentença recorrida decidiu, pois, que «fica prejudicado o conhecimento» da questão da citação.

Mas não nos parece bem.

Pela nossa parte, julgamos que a razão está com o Ministério Público neste Tribunal, na parte em que considera que «a arguida nulidade da citação haveria de ser suscitada no próprio processo de execução e não mediante embargos de terceiro».

Muito embora a embargante-recorrente alegue subsidiariamente que «a obrigação resulta de facto tributário a que é alheia» (ilegitimidade substantiva para a execução), o que se vê é que o fim visado, a título principal, pela embargante, ora recorrente, é o de que a citação (que efectivamente lhe foi feita) seja anulada e repetida sem vícios.

Assim, relativamente à questão de saber se «a obrigação resulta de facto tributário a que é alheia», representa-se como verdadeira questão prévia a questão da anulação e repetição da citação.

Ora, o meio processual próprio para a consecução de uma tal finalidade (anulação e repetição da citação) é o requerimento dirigido ao respectivo processo de execução fiscal.

Com efeito, o erro na forma de processo afere-se pelo ajustamento do pedido à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo; desde que coincidam o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstractamente figurado pela lei, terá sido bem empregado o processo – segundo Alberto dos Reis, no *Código de Processo Civil Anotado*, II, p. 291, e em anotação ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 19/2/52, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 85.º, pp. 222 e 223.

E o que é certo é que – por força do que se dispõe no n.º 4 do artigo 98.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – em caso de erro na forma de processo, este será convalidado na forma de processo adequada.

Pelo que nos resta concluir pela impropriedade dos presentes autos de embargos de terceiro para o conhecimento do problema da nulidade e repetição da citação devida em processo de execução fiscal.

Então, a finalizar, havemos de convir que, deduzido em embargos de terceiro, o *pedido de nulidade e repetição da citação* deve ser convalidado em requerimento, com o mesmo conteúdo, dirigido ao respectivo *processo de execução fiscal*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e baixando o processo para conhecimento na competente execução do requerimento de nulidade e repetição da citação.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 20 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Liquidação tributária. Impugnação administrativa. Impugnação judicial.*

### Sumário:

- I — O meio processual próprio para a discussão da legalidade do acto de liquidação tributária é a impugnação judicial (e não o recurso contencioso).*
- II — Pode haver impugnação judicial, no prazo de 15 dias, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa.*
- III — Da decisão de indeferimento de reclamação graciosa pode haver, também, recurso hierárquico (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.*
- IV — E da decisão (quer expressa, quer silente) do recurso hierárquico é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias.*

Processo n.º 287/07-30.

Recorrente: Mota — Engil, Engenharia & Construção, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 “Mota-Engil, Engenharia e Construção, S. A.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 20-12-2006, proferida nos presentes autos de impugnação judicial, em que, nos seus próprios dizeres, «face à intempestividade da impugnação, decide-se, não dar prosseguimento ao processo» – cf. fls. 128 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 162 a 175.

*A) Os presentes autos têm subjacente uma facticidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de determinado acto tributário de liquidação;*

*B) Do indeferimento expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;*

*C) Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;*

*D) Sobre a mesma recaiu a decisão recorrida que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e conseqüente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;*

*E) A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, fruto de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;*

*F) Comece-se por dizer que na sentença recorrida não é posto em causa que, pese embora o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contido ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação.*

*G) Reportando-nos ao caso em apreço, não é posto em causa que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) os actos tributários de liquidação.*

*H) E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;*

*I) É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito, no caso tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que*

constitui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;

J) Já que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 582), entendimento aliás pacífico do STA;

K) Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial;

L) Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados - por a mesma ser intempestiva - já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

M) Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;

N) De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;

O) Isto apesar de o prazo de 90 dias - a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte - para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

P) Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do indeferimento do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

Q) Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação. [...] Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa - da impugnação judicial, o acto de liquidação”;

R) Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 101º do CPPT);

S) Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

T) Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Termos em que, e nos melhores de Direito, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida com fundamento na tempestividade da impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 182 e 183.

Objecto do recurso: a questão objecto do presente recurso prende-se com a tempestividade da impugnação deduzida na sequência de indeferimento tácito de recurso hierárquico apresentado pela recorrente.

Alega a recorrente que na impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito, no caso tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que cons-

titui, assim o seu objecto imediato - mas também o acto de liquidação reclamado - o qual constitui o seu objecto mediato;

Pois que, nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “*não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico*”;

Conclui assim que a impugnação judicial, na sequência do indeferimento do recurso hierárquico por si interposto, pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ou a contar do momento em que recurso se considera tacitamente indeferido (al. d) do mesmo normativo).

A decisão recorrida considerou que, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento tácito da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesma questiona.

#### Fundamentação:

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Com efeito a interpretação que a recorrente faz do art 102, n 1, als. d) e e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário mostra-se adequada ao espírito e letra dos referidos normativos legais e acompanha a doutrina e jurisprudência deste Supremo Tribunal que tem sustentando com alguma frequência que do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação daquele primeiro indeferimento (art. 102.º, n.º 1, alínea e) - vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 17.03.2004, processo 1651/03, de 22-06-2005, processo 515/05, de 08.06.2005, processo 0201/05, de 20.04.2004, processo 2031/03, de 15.02.2002, processo 1460/02, e de 04.02.2003, processo 7214/02, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Também na mesma linha de pensamento, afirma Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5 edição, pag. 581, o seguinte: «a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão de indeferimento. No caso de indeferimento tácito de recurso hierárquico a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a partir do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido».

E ainda sobre a mesma questão refere José Valente Torrão, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag. 342, que «admitindo o recurso hierárquico impugnação autónoma e não prevendo a lei prazo para essa impugnação desta decisão, haverá que aplicar o prazo do art 102º, n.º 1, alínea e) que se refere genericamente aos casos em que seja admissível a impugnação autónoma do acto tributário e relativamente aos quais não esteja previsto prazo especial».

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, julgando-se tempestiva a impugnação judicial e revogando-se a decisão recorrida.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, e da sentença recorrida, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se do acto tácito de indeferimento de recurso hierárquico, tendo como objecto acto de liquidação tributária, cabe, ou não, impugnação judicial, no prazo de 90 dias.

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

1. Das liquidações supra referidas foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 29.11.2005, conforme teor de fls. 144 a 149 e 157 do Processo Administrativo apenso aos autos.

2. A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 6.01.2006 - cfr. resulta de fls.158 a 160 do Processo Administrativo apenso aos autos.

3. A referida notificação advertia-a de que podia:

a- no prazo de 30 dias, interpor recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças.

b- ou, no prazo de 15 dias, podia deduzir impugnação judicial nos termos do art. 102º, n.º 2 do CPPT - fls. 282.

4. A ora impugnante interpôs em 01.02.2006 recurso hierárquico, que foi tacitamente indeferido.

5. Em 26.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

2.2 No *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, 2000, Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, em notas ao artigo 66.º, a respeito do recurso hierárquico, dizem nomeadamente o seguinte.

(...) *o recurso hierárquico ainda é admitido do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa (art.º 76.º, n.º 1). Indeferimento da reclamação graciosa que abre a via da impugnação judicial para o tribunal tributário de 1.ª instância (artigos 102.º, n.º 2 e 106.º). A decisão do recurso hierárquico sobre o indeferimento da reclamação graciosa abre a via de recurso contencioso também, em regra,*

para o tribunal tributário de 1.ª instância (arts. 62.º, n.º 1, alínea d), e 62.º-A, n.º 1, alínea b), do ETAF). Afigura-se-nos, «de iure constituendo», que deveria consagrar-se apenas uma única via de impugnação administrativa dos actos tributários. A reclamação graciosa, sem possibilidade de recurso hierárquico da respectiva decisão, nos casos em que ela é condição de impugnação judicial do acto tributário (arts. 131.º, n.º 1, 132.º, n.º 3, 133.º, n.º 2 e 134.º, n.º 7). (...) As razões do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Silva Lopes), pág. 252, recomendando a eliminação da dupla via de acesso aos tribunais - impugnação judicial ou recurso hierárquico seguido de recurso contencioso -, embora hajam sido alteradas as competências do STA e dos tribunais tributários de 1.ª instância pela criação do Tribunal Central Administrativo, mantém plena actualidade.

Diogo Leite de Campos, e outros, na *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Setembro 2003, 3.ª edição, em anotação ao artigo 80.º, dizem como segue.

(...) a decisão do procedimento tributário admite recurso hierárquico, quando não for praticado pelo mais elevado superior hierárquico do autor daquela. Na falta de disposição em contrário, os recursos hierárquicos são facultativos e têm efeito meramente devolutivo (art.º 80.º da L.G.T. e 67.º, n.º 1, do C.P.P.T.). Por isso, na falta de disposição especial, as decisões dos procedimentos tributários são actos horizontalmente definitivos, directamente impugnáveis por via contenciosa. A decisão proferida em apreciação do recurso hierárquico, sendo posterior ao acto horizontalmente definitivo, carecerá de definitividade, pelo que não será, em regra, contenciosamente impugnável. Uma excepção a esta regra consagra-se no art.º 76.º, n.º 2, do C.P.P.T., para os recursos hierárquicos de decisões de reclamações graciosas, em que, não obstante o carácter facultativo do recurso hierárquico, se admite a possibilidade de impugnação judicial da decisão do recurso, se não tiver sido já deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto. No artigo 66.º do C.P.P.T., reafirma-se a regra da admissibilidade de recurso hierárquico das decisões dos procedimentos tributários, prevendo-se, no entanto, que tal regra deve subordinar-se ao princípio do duplo grau de decisão. Este princípio está enunciado no art.º 47.º, n.º 1, do C.P.P.T., onde se estabelece que a mesma pretensão não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária. Não há também possibilidade de interposição de recurso hierárquico directo dos actos de liquidação. Com efeito, o regime de impugnação graciosa destes actos consiste, num primeiro plano, numa reclamação graciosa (art.º 68.º do C.P.P.T.), só da decisão desta cabendo recurso hierárquico (art.º 76.º, n.º 1, do mesmo diploma). De harmonia com o preceituado no art.º 174.º do C.P.A., o órgão competente para conhecer do recurso pode, sem sujeição ao pedido do recorrente confirmar ou revogar o acto recorrido e, se a competência do autor do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo, podendo também anular, no todo ou em parte, o procedimento administrativo e determinar a realização de nova instrução ou de diligências complementares. No caso de se tratar de reclamação graciosa, comportando esta e o subsequente recurso hierárquico a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o meio processual adequado para impugnar contenciosamente a decisão proferida em recurso é a impugnação judicial [art.º 97.º, n.º 1, alínea d), deste Código]. Esta impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação [art.º 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.]. No caso de indeferimento tácito, pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido [art.º 102.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.].

O prazo de 90 dias conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado no art.º 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT: «notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código». A tal não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico - arts. 80.º da LGT e 67.º do dito Código. Tal só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não no tributário. Na verdade, neste, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa. Nos expressos termos do art. 76.º do CPPT «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto», cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa. O que significa que, ao arripio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo. O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte. Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos. Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato.

Cf. o que vai dito no parágrafo anterior, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 22-6-2005, proferido no recurso n.º 515/05.

Sob a epígrafe “Recurso hierárquico”, reza o artigo 80.º da Lei Geral Tributária que «A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo».

De modo idêntico, dispõe o n.º 1 do artigo 66.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário que, «*Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico*».

De maneira semelhante, o artigo 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece, no seu n.º 1, que «*Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1*».

Sob o título de “Impugnação judicial. Prazo de apresentação”, o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, reza que «*A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma*» [alínea e)]. E o n.º 2 do mesmo artigo 102.º diz que «*Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação*».

Quer dizer: de tudo o que vai dito, e, em especial das disposições legais acabadas de citar, o que se retira é que, muito embora, *de lege ferenda*, outra solução pudesse ser mais recomendável – como disso nos dão nota Alfredo de Sousa, e Silva Paixão – o que é certo é que, *de lege lata*, da decisão de indeferimento (quer expresso, quer tácito) da reclamação graciosa é admissível recurso hierárquico; e que, por outro lado, conquanto se possa apresentar impugnação judicial imediatamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias, da decisão (expressa, ou silente) do recurso hierárquico.

Cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 11-4-2007, proferido no recurso n.º 99/07.

2.3 No caso *sub judicio*, em que estão em causa liquidações (de juros compensatórios – cf. a petição inicial), escreve-se na sentença recorrida, nomeadamente, que «*Na verdade, o recurso hierárquico é meramente facultativo, e do seu indeferimento, não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do art.º 76.º, n.º 2, com fundamentos diversos dos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação*».

E que «*O indeferimento da reclamação graciosa abria a via da impugnação judicial para o TT... - arts. 102.º 2 e 106.º do CPPT - pelo que, ... em caso de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação*».

A impugnante, ora recorrente, por sua vez, defende, no fundamental, que «*(...) estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 101.º do CPPT)*».

Em nosso modo de ver, a razão está da banda da impugnante, ora recorrente.

Com efeito, e como acima se deixou dito, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto – cabendo recurso hierárquico do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa.

E, como se viu, cabe impugnação judicial do indeferimento do recurso hierárquico, tendo como objecto a liquidação tributária, a apresentar no prazo de 90 dias contados da notificação respectiva; ou, sendo caso de indeferimento tácito, a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias, a contar do dia em que o recurso se considera tacitamente indeferido.

Como assim, e em resposta ao *thema decidendum*, diremos que do acto tácito de indeferimento de recurso hierárquico, tendo como objecto acto de liquidação tributária, cabe impugnação judicial, no prazo de 90 dias.

Pelo que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.

Cf., no mesmo sentido, entre outros, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-5-2007, de 6-6-2007, e de 12-6-2007, proferidos respectivamente nos recursos n.º 340/07, n.º 286/07, e n.º 341/07, em que é a mesma a aqui recorrente.

Havemos, então, de concluir que o *meio processual próprio* para a discussão da *legalidade do acto de liquidação* tributária é a *impugnação judicial* (e não o *recurso contencioso*).

Pode haver *impugnação judicial*, no prazo de 15 dias, da decisão de indeferimento de *reclamação graciosa*.

Da decisão de indeferimento de *reclamação graciosa* pode haver, também, *recurso hierárquico* (facultativo e sem efeito suspensivo), no prazo de 30 dias.

E da decisão (quer expressa, quer silente) do *recurso hierárquico* é admissível, ainda, *impugnação judicial*, no prazo de 90 dias.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a ser substituída por decisão que não deixe de «dar prosseguimento ao processo» pelo motivo agora afastado.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

**Acórdão de 20 de Junho de 2007.****Assunto:**

*IRC. Liquidação adicional. Notificação por carta registada. Caducidade do direito à liquidação. Conhecimento oficioso.*

**Sumário:**

- I — O conhecimento da caducidade do direito à liquidação por tribunal de 1.ª instância em obediência a acórdão do TCA não consubstancia nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º CPC, ainda que se entenda que a caducidade não é de conhecimento oficioso, uma vez que aquele tribunal não está a conhecer da caducidade oficiosamente mas em cumprimento do determinado por tribunal superior.*
- II — Com a redacção dada ao artigo 87.º CIRC pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7/2, ficou afastada a regra do n.º 1 do artigo 65.º CPT, pelo que a notificação a uma sociedade da liquidação adicional de IRC podia validamente ser efectuada através de carta registada simples.*

Processo n.º 317/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Sousa Pinto — Sociedade Mediação Imobiliária, L.ª

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

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

**I** — O Magistrado do MP junto do TAF de Almada, não se conformando com a sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Sousa Pinto – Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda., com sede em Setúbal, contra a liquidação de IRC do ano de 1993, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A caducidade do direito de liquidação configura uma ilegalidade susceptível de gerar a anulabilidade do acto, a alegar expressamente no processo de impugnação, pelo que não é de conhecimento oficioso;

2. Na sua petição a impugnante não invocou tal vício da liquidação, motivo pelo qual a Mma. Juiz do Tribunal “a quo” não podia dela conhecer;

3. O conhecimento de tal questão consubstancia nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, nulidade esta que aqui se arguiu;

4. É pacífica a jurisprudência do STA que, com a nova redacção que foi dada ao artigo 87.º do CIRC pelo Dec.-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, ficou afastada, nesse particular, a regra do n.º 1 do artigo 65.º do CPT, pelo que a notificação a uma sociedade da liquidação adicional de IRC no decurso do ano de 1998 podia ser validamente efectuada através de carta registada sem aviso de recepção;

5. Tendo a administração tributária remetido à impugnante carta registada para notificação da liquidação adicional de IRC do ano de 1993, que esta última admitiu ter recebido, ainda que se considerasse que devia ter sido observada formalidade mais solene, a preterição de formalidade daí resultante deixa de ter qualquer relevância jurídica, pois o fim visado pela lei foi alcançado;

6. Ao decidir em sentido contrário, julgando procedente a impugnação com base na caducidade do direito de liquidação, por falta de comprovação da notificação de tal acto tributário, a Mma. Juiz do Tribunal “a quo” incorreu em erro de direito na aplicação da lei, já que violou o disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 668.º do CPC, e no art.º 87.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, na redacção que foi introduzida pelo Dec.-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro;

7. Consequentemente, deve a douta sentença ser revogada na parte impugnada e substituída por outra que julgue improcedente a impugnação judicial, nos termos da douta sentença recorrida, na parte não impugnada.

Contra-alegando vem a impugnante dizer que:

1. A impugnante sempre alegou, logo desde a petição de impugnação, uma situação de caducidade consequente à intempetividade da notificação para pagamento do tributo;

2. A impugnante nunca admitiu ter sido notificada de qualquer liquidação adicional por referência a IRC do exercício de 1993;

3. A não existência de tal notificação encontra-se dada como provada nos autos;



4. Não estando em causa a forma exigida para a notificação da liquidação, mostram-se deslocadas as invocações jurisprudenciais trazidas ao recurso pela entidade recorrente;

5. A anulação da liquidação decretada pela douda sentença recorrida decorre do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva que assiste à impugnante por ter alegado em seu favor factos provados que tal impunham;

6. A caducidade decretada decorre imperativamente como consequência jurídica desses factos – falta de notificação da liquidação em causa.

7. A douda sentença recorrida não merece censura e deve ser mantida.

A Mma. Juiz “a quo” sustenta a decisão proferida nos seus precisos termos por considerar que não padece da nulidade invocada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se fixados os seguintes factos:

1- Os serviços de inspecção tributária realizaram uma acção de inspecção ao ora impugnante e aos exercícios de 1993 e 1994 para efeitos de IRC e IVA tendo, em relação ao exercício de 1993, sido efectuadas “as correcções técnicas, resultantes da especialização dos exercícios, relativas aos custos das acções da formação, na proporção dos subsídios recebidos e contabilizados, em virtude do sujeito passivo ter contabilizado neste exercício 55,4 % dos custos totais e apenas 46 % dos subsídios aprovados e recebidos, pelo que serão considerados apenas 46 % dos custos, sendo os restantes imputados a custos diferidos. O resultado líquido obtido é de 3.838.406\$00” (como consta expressamente a fls. 26 e do relatório de inspecção de fls. 19/30).

2- É ainda mencionado no ponto 8.2 do referido relatório de inspecção que “Para efeitos de IRC o exercício de 1993 será corrigido, por infracção ao art.º 18.º do Código, denominado de princípio da especialização dos exercícios e ainda ao art.º 22.º” (cfr. fls. 29).

3- Aqueles serviços de inspecção fizeram constar do relatório que “O exame aos exercícios de 1993 e 1994 através das ordens de serviço n.ºs 25370 e 29060 foi despoletado na sequência de um pedido de reembolso no período 94/03, o qual foi pedida fiscalização externa em virtude de se ter detectado que o sujeito passivo exercia simultaneamente duas actividades, uma parte sujeita e outra enquadrada no n.º 11 do art.º 9.º do Código do IVA (formação profissional), sem que tenha sido feita qualquer opção pelo regime de tributação (...). O objecto social constante do pacto social é de “marketing e relações públicas e comercialização de electrodomésticos”, embora de facto e relativamente aos exercícios de análise não existam quaisquer documentos indicativos do exercício do comércio. Trata-se simplesmente de uma empresa de prestação de serviços de intermediação na actividade imobiliária, que simultaneamente realizou formação no âmbito de cursos subsidiados pelo Estado e Fundo Social Europeu nos exercícios de 1992 a 1994” (cfr. consta de fls. 21).

4- Com data de 27/07/1998 foi emitido o ofício n.º 25817 dirigido à ora impugnante, para efeitos de notificação da determinação do lucro tributável por métodos indiciários do exercício de 1994, encontrando-se mencionado expressamente no referido ofício “do relatório do exame à escrita cuja fotocópia se anexa, bem como os respectivos mapas de apuramento”, tendo a impugnante sido notificada em 28/07/1998 (cfr. fls. 31/32 dos presentes autos).

5- Em 18/08/1998 foi efectuada a liquidação de IRC do exercício de 1993 com o n.º 8310011529 de que resultou imposto a pagar no montante de 2.218.663\$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 19/10/1998 (cfr. nota demonstrativa da liquidação de fls. 18 dos presentes autos).

6- A notificação da liquidação n.º 8310011529 foi efectuada por carta registada “não existindo qualquer documento que, por um lado, suporte a prova da notificação e que, por outro, comprove a sua efectuação, pelo que o único elemento probatório é o número de registo que consta no écran de detalhe da nota de cobrança existente na base de dados do IR, servindo o “print” como demonstrativo desse facto. No que se refere à liquidação em causa, foi enviada ao contribuinte sob o registo simples (privativo) n.º 190 2611316 de 17/09/1998 e tinha como data limite de pagamento o dia 19/10/1998” (como consta do teor dos documentos de fls. 159/160).

7- Em 17 de Dezembro de 1998 foi apresentada a petição de impugnação judicial constante de fls. 2/5 (cfr. carimbo apostado na petição a fls. 2).

**III –** Vem o recorrente arguir a nulidade da sentença recorrida, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º CPC, por esta ter conhecido da caducidade do direito de liquidação, quando dela não podia conhecer por não ser de conhecimento officioso e não ter sido invocada pela impugnante, ora recorrida, na sua petição inicial.

De acordo com a disposição legal citada, é nula a sentença quando o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

É que o juiz só deve ocupar-se das questões suscitadas pelas partes salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras (n.º 2 do artigo 660.º CPC).

Ora, no entender do recorrente, a Mma. Juíza “a quo” terá conhecido da caducidade do direito de liquidação, questão que não é de conhecimento officioso e não terá sido alegada pela impugnante na petição inicial.

Todavia, o conhecimento de tal questão por parte do tribunal recorrido resultou do cumprimento do acórdão do TCAS de fls. 143 a 149 dos autos, o qual considerou que de todas as questões a apreciar no recurso para si interposto de anterior sentença proferida pelo tribunal “a quo” lograva prioridade de apreciação a caducidade do direito à liquidação impugnada e que, pelo facto de a decisão recorrida não conter todos os elementos suficientes à pronúncia sobre tal questão, se impunha a baixa do processo à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto com vista ao conhecimento dessa questão.

Ou seja, bem ou mal, entendeu o TCAS conhecer da caducidade do direito à liquidação, só não o fazendo por insuficiência de factos para tal.

Tal decisão não foi objecto de qualquer reacção das partes nem do MP, ora recorrente, razão por que se considera transitada em julgado, nos termos do artigo 677.º CPC, tendo o tribunal recorrido apenas se limitado a dar-lhe cumprimento, por dever de obediência.

Assim sendo, não se poderá dizer que o tribunal “a quo” tenha conhecido officiosamente dessa questão, razão por que a decisão recorrida não padece da invocada nulidade.

Por outro lado, a questão de saber se o conhecimento da caducidade do direito à liquidação é ou não de conhecimento officioso também se não coloca neste momento nos presentes autos porquanto o acórdão do TCAS decidiu conhecer da mesma e, não tendo sido interposto recurso de tal decisão, apenas se impõe a este Tribunal apurar, então, se na sentença recorrida, em cumprimento de tal acórdão, a Mma. Juíza “a quo” decidiu ou não bem ao considerar verificada a caducidade do direito à liquidação, julgando, em consequência, procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida.

Considerou a Mma. Juíza “a quo” que, no caso em análise, a notificação da liquidação adicional de IRC do exercício de 1993 foi efectuada apenas por carta registada, como consta do ponto 6 do probatório, pelo que tal notificação não se mostra válida face ao disposto no n.º 1 do artigo 65.º do CPT.

E, assim sendo, no pressuposto que tal notificação não foi regularmente efectuada dentro do prazo de cinco anos, nos termos do artigo 33.º do CPT, julgou aquela magistrada efectivamente verificada a caducidade do direito à liquidação.

Alega a este respeito o recorrente que a notificação a uma sociedade da liquidação adicional de IRC no decurso do ano de 1998 podia ser validamente efectuada através de carta registada sem aviso de recepção.

Vejamos. Dispunha o artigo 33.º CPT, aqui aplicável, que o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caducava se a liquidação não fosse notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, como é o caso do IRC, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário.

Por sua vez, estabelecia o artigo 65.º, n.º 1 do mesmo CPT, que as notificações eram efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção sempre que tivessem por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, como acontece no caso de uma liquidação adicional de IRC.

Todavia, com a entrada em vigor do DL 7/96, de 7/2, que veio dar nova redacção ao artigo 87.º CIRC, passou a entender-se que a notificação da liquidação adicional de IRC podia ser validamente efectuada através de carta registada sem aviso de recepção, assim se afastando a regra do n.º 1 do artigo 65.º CPT até aí exigível (v. os acórdãos desta Secção do STA de 30/11/04 e de 10/3/05, nos recursos 816/04 e 1099/04, respectivamente).

Importa, por isso, então verificar se a liquidação adicional de IRC do ano de 1993 foi efectivamente efectuada, ainda que por carta registada sem aviso de recepção, dentro de prazo que obstasse à caducidade do direito à liquidação, ou seja, até 31/12/1998.

Ora, contrariamente ao que a recorrida alega nas contra-alegações que apresentou, não está dada como provada nos autos a não existência de tal notificação.

Pelo contrário, o que consta do probatório, e é ressaltado no discurso da sentença, é que a notificação da liquidação impugnada foi efectuada por carta registada simples, em 17/9/98, conforme “*print*” demonstrativo desse facto (ponto 6 do probatório).

A falta de prova que se refere na sentença respeita tão só ao aviso de recepção e não à falta absoluta de notificação da liquidação, concluindo-se claramente que a notificação não foi regularmente efectuada mas afirmando-se, por outro lado, expressamente que a notificação da liquidação adicional de IRC foi realizada apenas por carta registada.

E, tendo sido efectuada em 17/9/98, ainda que apenas com esta formalidade, mas obedecendo ao que dispunha o artigo 87.º CIRC, ter-se-á que concluir que nesta data se não verificara ainda a caducidade do direito à liquidação, sendo certo que este tribunal não pode sindicar a matéria de facto que vem dada como provada.

A sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode, por isso, manter-se.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou verificada a caducidade do direito à liquidação, e, em consequência, julgar a impugnação judicial improcedente.

Custas pela recorrida, na 1.ª Instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 20 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Dívidas à segurança social. Prescrição. Prazos.*

### Sumário:

- I — As dívidas à segurança social prescrevem agora no prazo de cinco anos, por força da Lei n.º 17/2000, de 8/8, que veio alterar o prazo de prescrição de 10 anos, previsto na Lei n.º 28/84, de 14/8, e no Decreto-Lei n.º 103/80, de 9/5.*
- II — Este novo prazo, nos termos do n.º 1 do artigo 297.º CC, só se conta, porém, a partir da entrada em vigor da nova lei, cujo artigo 119.º estabelece que ocorrerá 180 dias após a data da sua publicação.*
- III — Terminando o prazo prescricional a um domingo, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, de acordo com a regra constante da alínea e) do artigo 279.º CC.*

Processo n.º 360/07-30.

Recorrente: REFIK KILINC.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Faro, I. P.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – Refik Kilinc, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal que a Fazenda Pública contra ele instaurou para cobrança de contribuições para a segurança social, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) A douta sentença recorrida entendeu que o prazo de prescrição em causa e que terminou num sábado, a 04-02-2006, passaria para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, segunda-feira, 06-02-2006, por força do disposto na alínea e) do artigo 279.º do Código Civil.

b) Contudo, tal norma reporta-se exclusivamente a prazos terminados em domingos e dias feriados, o que não é manifestamente o caso em apreço, já que o prazo da prescrição dos autos teve o seu termo num sábado;

c) Mesmo que assim não se entendesse, tal normativo não teria aplicação ao caso em apreço, já que a prescrição opera-se simplesmente pelo não exercício de um direito já previamente definido no decurso do prazo legalmente previsto;

d) Ou seja, para a verificação da prescrição basta ocorrer o decurso do tempo legalmente previsto para o efeito, sem necessidade da ocorrência de qualquer outro facto ou a prática de qualquer outro acto;

e) Por outro lado, a citação, como causa interruptiva da prescrição, deverá ocorrer dentro do prazo legalmente previsto para o termo da prescrição, ou seja, teria que ocorrer até ao dia 04-02-2006, inclusive, e apenas ocorreu no dia 06-02-2006;

f) Para mais e salvo melhor opinião, a génese da alínea e) do artigo 279.º do Código Civil que prevê a passagem para o primeiro dia útil do prazo com termo em domingos e dias feriados tem subjacente a ocorrência de um outro facto externo ao mero decurso do prazo ou a prática de um acto, o que não acontece com a prescrição que opera com o mero decurso do tempo.

Contra-alegando, vem o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, dizer que:

1- A douta sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 05/1998 a 05/2005.

2- De acordo com o disposto no art.º 119.º da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (**verificados**) 180 dias **após** a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia **05/02/01**.

**3- O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06**, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

**4- No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no art.º 279.º, alínea e) do Código Civil., aplicável por força do art.º 296.º do mesmo diploma legal.**

5- Vejam-se neste sentido os Acórdãos n.ºs 1502/06, de 16/01/07, 1573/07, de 14/02/07, 1557/07, de 14/02/07, e 1567/07, de 14/02/07, todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como o Acórdão n.º 68/06.6B6PNF, de 07/09/06, do Tribunal Central Administrativo Norte.

6- A citação interrompe a prescrição, nos termos do art.º 49.º, n.º 1 da L.G.T, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Com interesse para a decisão, mostram-se fixados os seguintes factos:

*A execução fiscal (e apensos) foi instaurada para cobrança de contribuições para a segurança social relativas aos períodos de 05-1998 a 05-2005.*

*O Oponente foi citado para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.*

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que julgou improcedente a oposição deduzida pelo ora recorrente à execução que a Segurança Social lhe moveu para cobrança de dívidas relativas a contribuições de Maio de 1998 a Maio de 2005.

No entender do recorrente, as dívidas referentes ao período de Maio de 1998 a Dezembro de 2000 já estariam prescritas à data em que foi citado naquele processo executivo (6/2/2006), pois a prescrição ocorrera em 4/2/2006.

Na sentença recorrida, o Mmo. Juiz “a quo” considerou que o novo prazo de prescrição de cinco anos, previsto na Lei 17/2000, de 8 de Agosto, que entrou em vigor em 4/2/2001, ocorreria em 4/2/2006, mas porque se tratava de um sábado transferiu-se, nos termos da alínea e) do artigo 279.º CC, para o dia útil imediatamente seguinte, isto é, para o dia 6/2/2006, precisamente o dia em que o facto interruptivo (a citação) se verificou, razão por que, não se mostrando, assim, prescritas as dívidas em causa, a oposição teria de improceder.

A questão que aqui se coloca é, pois, a de se saber se as dívidas referentes às contribuições para a segurança social de Maio de 1998 a Dezembro de 2000 se mostravam já prescritas à data em que o oponente foi citado para a execução.

No que concerne à prescrição de tais dívidas, não há dúvidas que a Lei 17/2000, de 8/8, veio alterar o prazo de prescrição de 10 anos, previsto na Lei 28/84, de 14/8, e no DL 103/80, de 9/5, para 5 anos, o qual, por força do n.º 1 do artigo 297.º CC, é aqui aplicável, contando-se, porém, só a partir da entrada em vigor da nova lei.

O artigo 119.º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, estabelece que esta entra em vigor 180 dias após a data da sua aplicação.

De acordo com o entendimento do Mmo. Juiz “a quo”, que é aceite pelo recorrente e acompanhado pelo Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal, a referida lei teria, então, entrado em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, data correspondente ao 180.º dia posterior à data da sua publicação, com a contagem a iniciar-se em 9 de Agosto de 2000, conforme dispõe o artigo 2.º, n.º 4 da Lei 74/98, de 11 de Novembro.

Todavia, não é assim.

Os actos legislativos entram em vigor no dia neles fixado, não podendo, em caso algum, o início da vigência verificar-se no próprio dia da publicação (n.º 1 do artigo 2.º da Lei 74/98, de 11/11).

Os prazos neles previstos para a sua entrada em vigor contam-se a partir do dia imediato ao da sua publicação ou da sua efectiva distribuição, se esta tiver sido posterior (artigo 2.º, n.º 4 da Lei 74/98, de 11/11).

Ora, o que o artigo 119.º da Lei 17/2000, de 8/8, estabelece é que «a presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação», ou seja, o início da sua vigência ocorrerá depois de decorridos 180 dias após a sua publicação, e não ao 180.º dia posterior à sua publicação.

Atente-se que se tivesse sido essa a intenção do legislador tê-la-ia dessa forma manifestado, como, de resto, o faz no n.º 2 do artigo 2.º da Lei 74/98, de 11/11, quando diz que “Na falta de fixação do dia, os diplomas ... entram em vigor no 5.º dia após a sua publicação.”.

E, assim sendo, a Lei 17/2000, de 8/8, entrou em vigor em 5 de Fevereiro de 2001, sendo a partir desta data que se há-de contar o novo prazo de prescrição de cinco anos nela previsto.

Aplicando as regras estabelecidas no artigo 279.º CC à contagem deste prazo, verificar-se-á, então, que o respectivo prazo de prescrição terminaria em 5 de Fevereiro de 2006, mas como este dia é um domingo, o prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, para o dia 6 de Fevereiro de 2006, nos termos da alínea e) do citado artigo 279.º CC, ficando, desta forma, prejudicada a questão de saber se a regra constante desta alínea e) deve ser interpretada no sentido de abranger igualmente o sábado.

Como foi naquele dia que o ora recorrente foi citado para a execução, a prescrição das dívidas exequendas não chegou, pois, a verificar-se.

Por outro lado, também não colhe a alegação do recorrente de que a génese da alínea e) do artigo 279.º CC que prevê a passagem para o primeiro dia útil do prazo que termine em domingo ou feriado tem subjacente a ocorrência de um outro facto externo ao mero decurso do prazo ou a prática de um acto, o que não acontece com a prescrição que opera com o mero decurso do tempo.

Com efeito, analisando com rigor a referida alínea o que se constata é que o que pressupõe a prática de um acto é apenas a segunda parte do texto que se refere à equiparação das férias judiciais ao regime anterior previsto para os domingos e feriados, o que significa que se o prazo prescricional terminar em férias judiciais se não transfere para o primeiro dia útil após férias uma vez que a verificação da prescrição não está condicionado à prática de qualquer acto em juízo, operando com o mero decurso do tempo, mas se o mesmo prazo terminar em domingo ou dia feriado já se transfere para o primeiro dia útil, de acordo com a regra estabelecida na primeira parte desta alínea e) do artigo 279.º CC.

Improcedem, desta forma, as alegações de recurso.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, com a presente fundamentação.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho* (voto a conclusão com a declaração de que considero que a Lei n.º 17/00 entrou em vigor em 4 de Fevereiro, a um sábado, transferindo-se, todavia, o prazo em causa nos autos para o primeiro dia útil seguinte, segunda-feira, dia 6).

## Acórdão de 20 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Recurso para a melhoria da aplicação do direito. Nulidade insuprível. Absolvição da instância. Baixa do processo à administração tributária.*

### Sumário:

- I — O disposto no artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações é aplicável subsidiariamente ao Regime Geral das Infracções Tributárias.*
- II — Aquele n.º 2 compreende as decisões concretizadas tanto por sentença, como ali expressamente se refere, como pelo despacho referido no seu artigo 64.º*
- III — A expressão, “melhoria da aplicação do direito”, dali constante, não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, a casos em que estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.*
- IV — Mas, antes, servindo de válvula de segurança do sistema, deve compreender também casos de erros claros na decisão judicial, nomeadamente no que concerne à consequência da nulidade insuprível decorrente da ausência dos requisitos essenciais da decisão administrativa que aplica a coima fiscal.*
- V — Decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, aquela nulidade insuprível, não há lugar à absolvição da instância mas, antes, à baixa dos autos à Administração Tributária, para eventual sanção da mesma e renovação do acto sancionatório.*

Processo n.º 411/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrente: Dolfus Mieg & Companhia, L.<sup>da</sup> e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Exma. Magistrada do Ministério Público vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II que, no âmbito de processo de contra-ordenação, absolveu a arguida Dollfus-Mieg & C.<sup>a</sup>, Lda., da instância, não conhecendo do mérito da causa.

Fundamentou-se a decisão em que “da decisão administrativa de aplicação de coima não constam os elementos exigidos por lei e consagrados no artigo 79.º, n.º 1, do RGIT”, nomeadamente a falta de fundamentação da decisão recorrida, o que configura “uma nulidade insuprível consagrada no artigo 63.º, n.º 1, alínea d), do mesmo diploma”, sendo que tais nulidades, “na medida em que inquinam a acusação, ou seja, a decisão que aplica a coima, devem visualizar-se como excepções dilatórias que obstam ao conhecimento do mérito da causa pelo Tribunal”.

O Ministério Público recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. *A declaração de nulidade da decisão de aplicação da coima não tem, como efeito, a absolvição da arguida da instância, como refere o Mmo. Juiz na sentença sob recurso;*

2. *A declaração de nulidade da decisão de aplicação de coimas, nos termos do disposto no artigo 63.º, n.º 1, alínea d) e n.º 3 do RGIT tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos;*

3. *As nulidades previstas no artigo 63.º do RGIT não são susceptíveis de constituir excepção dilatória determinante da absolvição da instância, figura jurídica não existente no processo contra-ordenacional.*

4. *E não pode entender-se a sentença como absolvendo a arguida da instância de recurso jurisdicional não só porque a sentença refere, expressamente, que o artigo 63.º n.º 3 do RGIT não tem aplicação no caso dos autos,*

5. *Mas também porque sendo a arguida a “autora” no recurso nunca podia ser absolvida da instância de que é autora.*

6. *O Mmo Juiz a quo ao dizer que o artigo 63.º n.º 3 do RGIT não tem aplicação no caso vertente,*

7. *Ao decidir como decidiu, absolvendo a arguida da instância, violou, claramente, o disposto no artigo 63.º n.º 3 do RGIT, pelo que*

8. *A decisão recorrida deve ser revogada e substituída por outra que, declarando a nulidade da decisão da Autoridade Administrativa declare a nulidade dos termos que lhe são subsequentes, com o aproveitamento, contudo, das peças processuais úteis ao apuramento dos factos e ordene a remessa do processo de contra-ordenação ao Serviço de Finanças competente para ser proferida decisão que dê cumprimento ao disposto nos artigos 63.º n.º 3 e 79.º n.º 1 do RGIT.*

9. *Normas jurídicas violadas: artigo 63.º, n.ºs 1 alínea d) e 79.º n.º 1 do RGIT.*

Não houve contra-alegações.

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

Vejamos, pois:

QUANTO À ADMISSÃO DO RECURSO:

Nos termos do artigo 83.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, “o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória”, sendo que - n.º 2 -, “se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Todavia, o artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável subsidiariamente por força do artigo 3.º, alínea b), do RGIT, dispõe que o tribunal *ad quem* poderá “a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure absolutamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência”.

Ou seja, nos termos do predito artigo 83.º, tendo o recurso como fundamento exclusivo matéria de direito, como acontece no caso dos autos, a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente para conhecer do recurso judicial da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal, desde que o valor da coima ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não seja aplicada sanção acessória.

Contudo, uma vez que a não admissibilidade do recurso, em matéria contra-ordenacional, suscita fundadas dúvidas de constitucionalidade, aquele artigo 73.º, n.º 2, vem concretizar “uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça”.

Cfr. JORGE DE SOUSA e SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*, 2.ª edição, p. 506.

Por outro lado, tal admissibilidade deve estender-se igualmente aos “despachos” substitutivos ou alternativos à sentença, única peça processual ali referida.

É que não existe nenhuma diferença de natureza entre as duas decisões. O artigo 64.º, n.º 2, do RGCO - aplicável por força da referida disposição legal remissiva - prevê a decisão por despacho quando o juiz “não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido e o MP não se oponham.”

Assim, parece que os casos em que o juiz deve decidir por despacho são aqueles em que a decisão final não dependa da realização de diligências de prova. É o caso da existência de excepções, em que a questão a decidir seja apenas de direito ou o processo forneça já os elementos necessários à decisão.

Cfr. JORGE DE SOUSA e SIMAS SANTOS, *cit.* p. 490.

Quer dizer: a alternativa da decisão por despacho ou sentença não radica na complexidade das questões a decidir, pelo que aquele n.º 2 do dito artigo 73.º se deve aplicar indiferentemente a ambas as decisões.

Refere-se tal inciso normativo à necessidade manifesta do recurso para melhoria da aplicação do direito.

E, dado o escopo referido - válvula de segurança do sistema - ele não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, aos casos em que apenas estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.

Antes deve admitir-se em termos de “permitir o controle jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica” ou em que “se esteja perante uma manifesta violação do direito”.

Cfr., JORGE DE SOUSA e SIMAS SANTOS, *cit.*, p. 506.

É, assim, de aceitar o recurso.

Cfr. o acórdão do STA de 18 de Junho de 2003, processo n.º 0503/03.

QUANTO À CONSEQUÊNCIA DA NULIDADE INSUPRÍVEL DECORRENTE DA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS ESSENCIAIS DA DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE APLICA A COIMA FISCAL:

O artigo 63.º, n.º 1, alínea *d*), do RGIT, preceitua constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas” - os previstos no seu artigo 79.º -, a qual tem por efeito - n.º 3 - “a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos”.

Tal nulidade - n.º 5 - é de conhecimento oficioso, podendo ser arguida “até a decisão se tornar definitiva”.

A qualificação como insuprível não significa que ela não possa ser sanada, mas, antes, que o decurso do tempo não tem esse efeito.

Pelo que a sanção respectiva só pode concretizar-se com a supressão da deficiência ou irregularidade, nomeadamente com a prática, de acordo com a lei, do acto omitido ou da irregularidade praticada.

Assim, e designadamente, “a nulidade por falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima (...) não impede que venha a ser proferida nova decisão em substituição da anulada”.

E, tal conhecimento pode ocorrer “até ao trânsito em julgado da decisão final”, tanto na fase administrativa como na judicial e, nesta, tanto na 1.ª instância como no tribunal *ad quem*.

O próprio artigo 19.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece que o tribunal ou entidade para onde subir um processo administrativo tributário deverá tomar a iniciativa de sanar ou mandar suprir qualquer deficiência ou irregularidade.

Cfr. JORGE DE SOUSA e SIMAS SANTOS, *cit.*, pp. 403/05.

O dito n.º 3 é, pois, expresso: apenas são anulados os actos processuais consequentes dos que conformam a nulidade, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

E o limite temporal não é o momento em que os autos são tornados presentes ao juiz, ainda que tal apresentação valha como acusação - artigo 62.º, n.º 1 do RGCO - mas a definitividade da decisão que aplica a coima - dito n.º 5 - seja, o seu trânsito em julgado que apenas se verifica quando aquela deixa de ser impugnável por via de reclamação ou recurso ordinário - artigo 677.º do Código de Processo Civil.

Não pode, por outro lado, esquecer-se que, em rigor, a decisão que aplica a coima constitui, substancialmente, um acto administrativo, embora de conteúdo sancionatório, como decisão autoritária de um órgão da Administração, que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, cuja apreciação jurisdicional só não cabe exclusivamente aos tribunais administrativos e fiscais por razões de praticabilidade.

Cfr. artigo 120.º do Código de Procedimento Administrativo, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/79, de 24 de Julho e ainda FARIA DA COSTA *in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º 62, 1986, p. 166.

De modo que não pode impedir-se a Administração de renovar o acto anulado por vícios procedimentais, como é o caso.

Assim, decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível decorrente da falta de descrição sumária dos factos respectivos, não há lugar à absolvição da instância mas, antes, à baixa dos autos à Administração Fiscal para eventual sanção da mesma e renovação do acto sancionatório.

Cfr., aliás, no sentido exposto, os acórdãos deste STA, de 6 de Novembro de 2002 - processo n.º 1507/02, de 18 de Fevereiro de 2004 – processo n.º 1747/03 e de 22 de Setembro de 2004 – processo n.º 0531/04.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, baixando os autos à autoridade tributária para os efeitos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 20 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Recurso hierárquico. Decisão. Formação de acto tácito de indeferimento. Artigos n.ºs 66.º, n.º 5 do CPPT e 57.º, n.º 1 da LGT. artigo 58.º, n.º 4, alínea b) do CPTA. Âmbito da sua aplicação.*

### Sumário:

- I — Nos recursos hierárquicos, a formação de indeferimento tácito da sua decisão ocorre no prazo estabelecido no artigo 66.º, n.º 5 do CPPT e não no artigo 57.º, n.º 1 da LGT.*
- II — No CPA não há um prazo para formação de indeferimento tácito diferente do prazo para decisão. O prazo para formação de indeferimento tácito, nos casos em que não se prevê o deferimento tácito, é sempre o prazo para decisão (cfr. artigo 109.º).*
- III — No CPTA não se utiliza o conceito de indeferimento tácito como ficção de um acto para efeitos de impugnação contenciosa, adoptando-se, para permitir aos interessados reagirem contra situações de inércia indevida (falta de decisão no prazo legal), a utilização da acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, regulada pelos artigos 66.º a 71.º, que “pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado”.*
- IV — No entanto, o conceito de indeferimento tácito continua a ser utilizado no contencioso tributário, por estar previsto em normas especiais (o referido artigo 57.º da LGT e 102.º, n.º 1, alínea f), e 106.º do CPPT), que não foram revogadas.*
- V — Mas, nos casos em que não é aplicável o processo de impugnação judicial, a utilização de tal conceito terá de ser harmonizada com o novo regime de impugnação contenciosa.*
- VI — No contexto do CPTA, à impugnação de actos administrativos expressos aplica-se o regime previsto nos seus artigos 58.º e 59.º, mas nas situações de inércia indevida da Administração é aplicável o regime previsto nos artigos 66.º e 67.º, especial para os casos, entre outros, em que tendo sido apresentado requerimento que constitua o órgão competente no dever de decidir, não tenha sido proferida decisão dentro do prazo legalmente estabelecido.*

Processo n.º 1015/06-30.

Recorrente: Open — Organização Portuguesa de Empreendimentos, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Open - Organização Portuguesa para Empreendimentos Novos, S.A., melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que julgou improcedente o recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa - 2º Juízo, que, por sua vez, em acção administrativa especial interposta da decisão que indeferiu o recurso hierárquico que aquela havia deduzido da decisão que indeferiu a reclamação graciosa que



apresentou da liquidação adicional de IRC, relativo ao ano de 1991, julgou procedente a excepção peremptória de caducidade e, em consequência, absolveu o Director-Geral dos Impostos da instância, dele vem, nos termos do disposto no artº 150º, n.º 1 do C.P.T.A., interpor o presente recurso de revista, formulando as seguintes conclusões:

1. A primeira questão fundamental é a de que a autora entende que o prazo de presunção de indeferimento tácito de um recurso hierárquico da administração fiscal é de 6 meses, conforme o artº 57º, n.º 5 da L.G.T..

2. O acórdão recorrido entendeu que tal prazo é de 2 meses, por força do disposto no artigo 66º, n.º 5 do C.P.P.T..

3. E por este motivo, considerou intempestiva a presente acção que deveria, no seu entender ter sido interposta nos 3 meses após tal indeferimento tácito — isto é, 6 de Março de 2004.

4. A interpretação da autora (6 meses + 3 meses) funda-se:

a) Na letra da Lei Geral Tributária;

b) No sistema legislativo fiscal que confere primazia às normas da L.G.T. sobre as do C.P.P.T.; devendo aquelas ser “lidas” antes destas;

c) No caso semelhante do procedimento administrativo, em que prevendo o C.P.A. prazos de decisão e prazos de presunção de indeferimento tácito, considera o indeferimento tácito formado no prazo de presunção e não no prazo previsto para a decisão;

d) Na actual legislação processual administrativa, que reduz o prazo de interposição de acto de anulação (de indeferimento tácito) de um ano para 3 meses, pelo que, na prática, e a seguir a interpretação do acórdão recorrido, um prazo de espera de um ano (e 2 meses ou de um ano e 6 meses) se reduzirá a 5 meses, nessa perspectiva; assim, a interpretação da autora sempre permitirá a espera de decisão expressa por 9 meses;

e) Na falta de aplicação na prática do artº 57, n.º 5 da L.G.T., na interpretação dada pelo acórdão recorrido de que não se aplica o prazo de presunção de indeferimento para efeitos de “recurso contencioso”;

f) Na inconstitucionalidade de interpretação de norma do C.P.P.T. (que fixaria 2 meses para a presunção de indeferimento tácito) com a norma da L.G.T. que fixa expressamente 6 meses para a presunção de indeferimento tácito, por violação dos arts.º 103º, n.º 2; 165º, n.º 1; 112º, n.º 2; 198º, n.º 1, als. a) e b) da C.R.P. e ainda 268º da C.R.P..

5. A questão da inconstitucionalidade deveria ter sido apreciada pelo Tribunal Central Administrativo e não o foi.

6. Ao abrigo do artº 57º, n.º 5 da L.G.T. devidamente interpretado na sua letra, conforme à Constituição e segundo regras de interpretação das leis, deve ser considerada tempestiva a acção administrativa especial interposta pela autora.

7. A segunda questão fundamental prende-se com o facto de o Tribunal Central Administrativo não ter aceite a presente acção como tempestiva ao abrigo do artº 58º, n.º 4, alínea b) do C.P.T.A., uma vez que a autora não invocou tal artigo na sua petição.

8. Ora, tendo a questão da falta de tempestividade da acção sido levantada pela Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de ofício, não era possível à autora, ter levantado tal questão de ser ambíguo o quadro normativo onde tal intempestividade se inseria.

9. A letra do artº 58º, n.º 4, alínea b) do C.P.T.A. não exige tal alegação da ambiguidade (ou melhor das circunstâncias que levam à ambiguidade) do quadro normativo aplicável, logo na petição do autor, não configurando tal alegação também um dos requisitos da petição inicial.

10. A “ambiguidade” aliás só é possível de aferir, após a contraposição de interpretação oposta.

11. Ora tratando-se de questão processual de prazo, sendo a interpretação diferente oposta após a petição do autor, parece claro que a mesma, da qual resulta a ambiguidade deste quadro normativo (prazo de indeferimento tácito de recurso hierárquico da administração fiscal) só poderia ser aferida, após a apresentação de contraposição de interpretação diferente.

12. Acresce que, na dúvida, sobre a aplicabilidade do artº 58º, n.º 4 do C.P.T.A., de acordo com o princípio “*pro actione*”, expresso no artº 7º desse mesmo C.P.T.A., deveria sempre ter sido aplicável (ou potenciada a aplicação) daquele artigo 58º, n.º 4 e não, como o fez, o tribunal *a quo*, colocando-lhe um novo obstáculo formal — deveria ter sido alegado na petição — obstáculo esse que não está contido na letra da lei, e com toda a segurança, está afastado do seu espírito (artº 7º do C.P.T.A.).

13. Assim, ainda que não se considere a acção tempestivamente interposta por virtude da aplicação do prazo da L.G.T. (artº 57º, n.º 5), então deverá a mesma ser considerada tempestivamente interposta ao abrigo do artº 58º, n.º 4, alínea b), de aplicação neste caso.

14. A autora pediu, nestes autos, cumulativamente com a anulação do acto tácito de indeferimento, a condenação da administração fiscal à prática do acto omitido.

15. Por isso, e ao abrigo do artº 69º, n.º 1 do C.P.T.A., a acção poderia ter sido interposta no prazo de um ano após o decurso do prazo para a administração ter praticado o acto.

16. Neste ponto, acresce ainda, a reforçar a “ambiguidade” do quadro normativo aplicável – os prazos de indeferimento tácito –, as interpretações doutrinárias que têm surgido, sobretudo após 2004 – sobre se as disposições sobre actos tácitos de indeferimento estão ou não em vigor.

17. Por este motivo também, usar um meio — o prazo do artº 66º, n.º 5 do C.P.P.T. — que não é expresse, que não é claro, e que até se duvida que seja vigente, e nele apoiar-se para indeferir, por caducidade, a presente acção, é violador dos arts.º 58º, n.º 4, alínea b); 69º e 7º do C.P.T.A. e 268º, n.º 4 da C.R.P..

18. Devendo ser admitida a acção, deve ser considerado o despacho de indeferimento do Director Geral dos Impostos viciado de:

a) Forma, por falta de fundamentação e concordância tácita com fundamentação obscura, insuficiente e incongruente;

b) Violação de lei, por violar os arts.º 51º, n.º 2 do C.I.R.C. e 81º do C.P.T., e por falta de decisão.

19. E deve o mesmo acto ser anulado, condenando-se a Administração Fiscal à prática do acto de anulação de liquidação adicional do imposto e juros, relativos ao ano de 1991.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 307 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

a) Dever o presente recurso excepcional de revista ser rejeitado por inverificação dos pressupostos do artigo 150º do CPTA;

b) fazer o duto acórdão recorrido uma correcta aplicação e interpretação de todos os preceitos legais atendíveis, merecendo, por isso, ser confirmado;

c) (se desse modo não for entendido) não dever a acção ser conhecida, por impropriedade do meio processual e por impossibilidade de convalidação;

d) (caso também assim não se entenda) não dever a acção proceder, pois que o acto tributário relativo ao exercício de 1991 ora em causa, bem como os juros respectivos, foram liquidados em conformidade com a legalidade vigente.

Pela formação referida no artº 150º, n.º 5 do CPTA foi proferido acórdão que, considerando confluírem todos os pressupostos do n.º 1 do artº 150º do CPTA, admitiu o recurso quanto à questão da caducidade do direito de acção, “com atinência ao disposto nos artigos 66.º, n.º 5, do Código do Procedimento e Processo Tributário e 57.º da Lei Geral Tributária”, ou seja, se passado o prazo de 60 dias, a que alude aquele preceito legal, “se forma acto de indeferimento com o consequente início do prazo de impugnação contenciosa ou se aquele tem lugar unicamente passados seis meses, nos termos do predito artigo 57.º”.

E, ainda, a questão da aplicação do artº 58.º, n.º 4, al b) do CPTA “com referência “à ambiguidade do quadro normativo aplicável” que desculpava o atraso na entrega da petição”.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer pelas razões que constam de fls. 341 e que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

2 – O Acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) - A A. apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada em relação ao exercício de 1991, cujo indeferimento expresse lhe foi notificado no dia 09 de Outubro de 2003, conforme autos de reclamação apensos, que se dão por integralmente reproduzidos;

B) - A A. interpôs, no dia 6 de Novembro de 2003, recurso hierárquico daquele indeferimento, conforme autos de recurso apensos por linha e os quais se dão por integralmente reproduzidos;

C) - O recurso hierárquico foi indeferido expressamente no dia 13 de Agosto de 2004, mas o respectivo despacho nunca foi notificado à Autora, conforme mesmos autos, nomeadamente de fls. 113 e ss.;

D) - No dia 15 de Setembro de 2004, com fundamento em indeferimento tácito do recurso hierárquico, a A. vem interpor a presente AAE pedindo, a final, que:

“A) ANULAÇÃO do acto de indeferimento tácito do Director Geral dos Impostos que indefere o pedido de anulação do acto de liquidação adicional de imposto e juros, relativos ao ano de 1991.

B) Cumulativamente, seja condenada a Administração Fiscal à prática do acto de anulação da liquidação adicional do imposto e juros, relativos ao ano de 1991”, conforme douta p.i. de fls. 3 a 22, que se dá por reproduzida.

3 – O objecto do presente recurso consiste em dar resposta a estas duas questões:

A) Nos recursos hierárquicos, atento o disposto nos artºs 66º, n.º 5 do CPPT e 57º, n.º 1 da LGT, o prazo a considerar para a formação da presunção do acto de indeferimento tácito, com o consequente início do prazo de impugnação contenciosa, é o de 60 (sessenta dias) a que alude aquele preceito legal ou o de seis meses a que alude este último dos referidos preceitos legais;

B) Se, por um lado, a “ambiguidade do quadro normativo aplicável”, que desculpava o atraso na entrega da petição, nos termos do disposto no artº 58º, n.º 4, alínea d) do CPTA, deve ser ou não equacionada na mesma petição e, por outro, a dita caducidade do direito de acção é de conhecimento officioso até ao trânsito em julgado da decisão.

Em relação à questão referida em A), decidiu-se no aresto recorrido que, em sede de recurso hierárquico, o acto de indeferimento tácito se presume se tiverem decorrido os 60 dias a que alude o artº 66º, n.º 5 do CPPT, “não sendo aplicável o prazo previsto no art. 57 da LGT, por tal art. 66 regular expressamente o prazo para decisão nos recursos hierárquicos”.

Alega, porém, a recorrente que esse prazo só pode ser o estabelecido no artº 57, n.º 1 da LGT, fundando-se a sua interpretação, resumidamente:

“a) Na letra da Lei Geral Tributária;

b) No sistema legislativo fiscal que confere primazia às normas da L.G.T. sobre as do C.P.P.T.; devendo aquelas ser “lidas” antes destas;

c) No caso semelhante do procedimento administrativo, em que prevendo o C.P.A. prazos de decisão e prazos de presunção de indeferimento tácito, considera o indeferimento tácito formado no prazo de presunção e não no prazo previsto para a decisão;

d) Na actual legislação processual administrativa, que reduz o prazo de interposição de acto de anulação (de indeferimento tácito) de um ano para 3 meses, pelo que, na prática, e a seguir a interpretação do acórdão recorrido, um prazo de espera de um ano (e 2 meses ou de um ano e 6 meses) se reduzirá a 5 meses, nessa perspectiva; assim, a interpretação da autora sempre permitirá a espera de decisão expressa por 9 meses;

e) Na falta de aplicação na prática do artº 57º, n.º 5 da L.G.T., na interpretação dada pelo acórdão recorrido de que não se aplica o prazo de presunção de indeferimento para efeitos de “recurso contencioso”;

f) Na inconstitucionalidade de interpretação de norma do C.P.P.T. (que fixaria 2 meses para a presunção de indeferimento tácito) com a norma da L.G.T. que fixa expressamente 6 meses para a presunção de indeferimento tácito, por violação dos arts.º 103º, n.º 2; 165º, n.º 1; 112º, n.º 2; 198º, n.º 1, als. a) e b) da C.R.P. e ainda 268º da C.R.P.”.

Mas não lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 66º, n.º 5 do CPPT que “os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias”, findos os quais se considera o recurso tacitamente indeferido.

Por sua vez, estabelece o artº 57º, n.º 1 da LGT que “o procedimento tributário deve estar concluído no prazo de seis meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios”.

E no seu n.º 5 determina que “sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso (leia-se acção administrativa especial) ou impugnação judicial”.

Da análise deste último preceito legal ressalta, assim, à evidência que o prazo, geral, de seis meses que o mesmo estabelece não abrange os procedimentos (ou subprocedimentos) de recurso hierárquico, pois prevê-se a presunção de indeferimento, inclusivamente, para efeitos de recurso hierárquico.

Por isso, é forçoso concluir que a presunção de indeferimento aí prevista se aplica apenas aos procedimentos tributários de 1º grau, para além dos de reclamação graciosa, pois é desses que é possível interpor “recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial”.

Além de que e embora a liquidação seja um procedimento de primeiro grau, ele mostra-se excluído do predito normativo, que se refere expressamente à “entrada da petição do contribuinte...”, que não tem lugar na liquidação.

Ora, no caso em apreço, o que está em causa não é o prazo para formação de indeferimento tácito em procedimentos de cuja decisão cabe recurso hierárquico, mas sim de formação de indeferimento tácito do próprio recurso hierárquico, situação que não é abrangida pelo referido artº 57º, n.º 5, da LGT.

Sendo assim e ao contrário daquilo que alega a recorrente, não há que falar aqui de primazia das normas da LGT sobre as normas do CPPT, uma vez que a formação de indeferimento tácito de recurso hierárquico não é regulada na LGT.

Assim, se conclui pela inexistência da invocada inconstitucionalidade orgânica, uma vez que não se verifica, pelas razões supra apontadas, qualquer incompatibilidade entre as normas do CPPT e da LGT.

O referido regime de formação de indeferimento tácito findo o prazo para decisão é também o regime geral previsto no CPA, como se conclui do seu artº 109º, n.º 1, em que se estabelece que “a falta, no prazo fixado para a sua emissão, de decisão final sobre pretensão dirigida a órgão administrativo competente confere ao interessado, salvo disposição em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, para poder exercer o respectivo meio legal de impugnação”.

O n.º 2 desse artº 109º, ao estabelecer que “o prazo a que se refere o número anterior é, salvo o disposto em lei especial, de 90 dias” reporta-se, como é óbvio, ao único prazo que aí se refere, que é o “prazo fixado para a...emissão” da decisão.

Este regime de coincidência do prazo para decisão com o prazo para a formação de indeferimento tácito é reafirmado pelo CPA a propósito do recurso hierárquico, como se constata pelo seu artº 175º, n.ºs 1, 2 e 3.

Não há, assim, no CPA um prazo para formação de indeferimento tácito diferente do prazo para decisão. O prazo para formação de indeferimento tácito, nos casos em que não se prevê o deferimento tácito, é sempre o prazo para decisão. Aliás, nem se compreenderia outra solução, pois, visando o indeferimento tácito permitir ao interessado reagir contra a inércia indevida da Administração, a solução lógica é que a possibilidade de impugnação surja no preciso momento em que essa inércia se torna indevida, isto é, no momento em que se constata que decorreu o prazo para decisão sem que ela tenha sido proferida.

Deste modo, afastada a aplicação do prazo de 6 meses previsto no artº 57º, n.º 1 da LGT, deve entender-se que ocorreu o indeferimento tácito findo o prazo de 60 dias previsto no artº 66º, n.º 5, do CPPT, que é o prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

Improcedendo, assim, o recurso nesta parte.

5 – Quanto à segunda das referidas questões, importa, desde logo, referir que no CPTA não se utiliza o conceito de indeferimento tácito como ficção de um acto para efeitos de impugnação contenciosa, adoptando-se, para permitir aos interessados reagirem contra situações de inércia indevida (falta de decisão no prazo legal), a utilização da acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, regulada pelos artºs 66º a 71º, que “pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado”.

No entanto, o conceito de indeferimento tácito continua a ser utilizado no contencioso tributário, por estar previsto em normas especiais (o referido artº 57º da LGT e 102º, n.º 1, alínea f), e 106º do CPPT), que não foram revogadas.

Mas, nos casos em que não é aplicável o processo de impugnação judicial, a utilização de tal conceito terá de ser harmonizada com o novo regime de impugnação contenciosa.

No contexto do CPTA, à impugnação de actos administrativos expressos aplica-se o regime previsto nos seus artºs 58º e 59º, mas nas situações de inércia indevida da Administração é aplicável o regime previsto nos artºs 66º e 67º, especial para os casos, entre outros, em que tendo sido apresentado requerimento que constitua o órgão competente no dever de decidir, não tenha sido proferida decisão dentro do prazo legalmente estabelecido.

Assim, não se coloca no caso em apreço a possibilidade de aplicação do regime previsto no artº 58º do CPTA, pois ele apenas é aplicável à impugnação de actos expressos, como se confirma pelo artº 59º em que se prevê a contagem dos prazos de impugnação a partir da notificação, da publicação ou do começo de execução, mas já não a partir do decurso do prazo legal de decisão.

No caso em apreço, tendo a recorrente interposto recurso hierárquico em 6/11/03, o mesmo devia ter sido decidido no prazo de 60 dias, ou seja, até 5/1/04 e notificada essa decisão ao contribuinte.

Sendo aplicável, com adaptações, o regime da acção administrativa especial para condenação à prática de acto devido, o prazo será de “um ano contado desde o termo do prazo legal estabelecido para a emissão do acto ilegalmente omitido” - artº 69º, n.º 1, do CPTA -, o que conduz à conclusão da tempestividade da reacção contenciosa do interessado.

Assim e nesta parte, o recurso não pode deixar de proceder.

6 – Nestes termos, acorda-se em:

a) negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido no segmento em que decidiu que o acto tácito de indeferimento do recurso hierárquico se formou no prazo de 60 dias previsto no artº 66º, n.º 5 do CPPT, com o conseqüente início do prazo de impugnação contenciosa;

b) com os fundamentos apontados, conceder provimento ao presente recurso e revogar o aresto recorrido no segmento em que decidiu que a acção administrativa especial não era tempestiva como acção de condenação à prática de acto devido à face dos artºs 66º e 69º, n.º 1 do CPTA, decidindo-se pela sua tempestividade e, conseqüentemente, baixarem os autos à instância para prosseguirem os seus legais termos.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Revisão do acto tributário. Pedido do contribuinte. Erro imputável aos serviços. Vícios de violação do direito de audição prévia e de falta de fundamentação.*

**Sumário:**

- I — A expressão “erro imputável aos serviços” refere-se a “erro” e não a “vício”, o que inculca que quer relevar os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não considerando os vícios formais ou procedimentais que, ferindo, embora, de ilegalidade o acto, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela relação.*
- II — Os vícios de violação do direito de audição prévia e de falta de fundamentação, na medida em que integram os invocados vícios formais ou procedimentais, não são abrangidos pelo “erro imputável aos serviços”.*

Processo n.º 80/07-30.

Recorrente: Animafoz – Gestão e Hotelaria, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Animafoz - Gestão e Hotelaria, SA -, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A- Em virtude da falta de entrega pela impugnante da declaração de rendimentos referente ao exercício de 1996, a Administração Fiscal emitiu uma liquidação oficiosa estabelecendo um imposto a pagar no montante de 29.326,84 Euros cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 12/11/2001.

B- Em 26/12/2002, a impugnante, ora recorrente, formulou - ao abrigo do disposto no art. 78º e 56º da LGT - o pedido de revisão oficiosa do acto tributário o qual baseou na sua ilegalidade por vícios decorrentes de falta de fundamentação bem como da ausência de audição prévia à liquidação perpetrada.

Concluiu, pedindo a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão efectuado da liquidação impugnada, decretando-se a efectiva anulação do acto tributário de liquidação.

C- Tal pedido de revisão não mereceu, em data oportuna, qualquer pronúncia por parte da Administração Tributária, pelo que face ao indeferimento tácito foi, em 8/7/2003, interposta a competente impugnação.

D- Face a tal factualidade, Mª Juíza a quo, concluiu, e bem, que o indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado pela impugnante, seria, efectivamente, passível de impugnação judicial, nos termos do disposto no art. 102º, n.º 1, alínea d) do CPPT, **desde que** o pedido de revisão fosse formulado dentro dos limites temporais em que a Administração Tributária pudesse rever o acto, **com fundamento em erro imputável aos serviços;**

E- CONTUDO,... entendeu que os vícios que fundamentavam do pedido de revisão apresentado, (audição prévia e falta de fundamentação) não consubstanciavam **erro imputável aos serviços** e por essa razão, não podia tal pedido ser considerado tempestivo.

**F- Portanto, a questão fundamental - com a qual se não concorda - é a de se ter entendido que os vícios de falta de audiência prévia à liquidação e de falta de fundamentação do acto tributário não são passíveis de configurarem “erro imputável aos serviços” e, portanto, insubsumíveis à previsão do art. 78º n.º 1, 2ª parte.**

G- Na verdade, estamos, nos casos referidos, perante formas de ilegalidade do acto, que não são meras irregularidades, mas verificadas **preterições de formalidades no procedimento que traduzem a omissão de concessão de importantes direitos do contribuinte, os quais têm mesmo fundamento constitucional**, como é sabido, por força dos art.ºs 268º, n.º 3, in fine e 267º, n.º 5 da CRP, respectivamente)

H- E, constatadas tais importantes ilegalidades implica, necessariamente, considerar, ter a Administração incorrido em **erro que lhe é imputável**, ao praticá-las:

I- Com efeito, verificada a coarctação de direitos do contribuinte no procedimento de liquidação que importariam as ilegalidades apontadas, e sendo elas efectuadas pelos serviços, é à Administração Tributária que é imputável esse erro, sempre que a elas não dê o contribuinte causa directa ou imediata.

J- Acresce que tal imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação.

Efectivamente, (...) a Administração Tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1, da C.R.P. e 55º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços...(...).

L- (...) Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais

M- 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** (...) sublinhados nossos.

N- Deveria, assim, a M<sup>a</sup> Juíza, ter considerado os vícios invocados como passíveis de consubstanciar “erros imputáveis aos serviços” e com isso admitir como tempestivo o pedido de revisão do acto ao abrigo do art. 78º da LGT, o que, a seu ver, acarretaria a tempestividade da impugnação que nos ocupa.

Ao não fazê-lo - decretando a excepção de caducidade do direito de impugnar por extemporaneidade - aplicou mal, portanto, o referido art. 78º da LGT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, conforme doutrina e jurisprudência, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Em virtude da falta de entrega pela impugnante da declaração de rendimentos referente ao exercício de 1996, em 25/9/2001, a Administração Fiscal emitiu a liquidação oficiosa n.º 8310013407, com imposto a pagar pela impugnante no montante de € 29.326,84 e cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em **12/11/2001** - cfr. P.A apenso.

b) Em **26/12/2002**, a impugnante requereu ao abrigo do disposto no art. 78º e 56º da LGT, a revisão oficiosa do acto de liquidação identificado na alínea anterior - cfr. doc. de fls 11/19 dos autos.

c) A Administração Tributária não emitiu qualquer pronúncia sobre tal pedido.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo sido feito, pela impugnante, pedido de revisão do acto tributário em causa, invocando como fundamento a violação do direito de audição prévia e a falta de fundamentação desse mesmo acto, tais vícios são passíveis de configurar “erro imputável aos serviços”.

Esta questão, embora tratada no âmbito do pedido do pagamento de juros indemnizatórios, mas, cujos princípios gerais, então estabelecidos, têm aqui plena aplicação, tem sido decidida por este Tribunal, como amplamente se reflecte no presente processo. Vejam-se, nomeadamente, a fundamentação da sentença recorrida e o douto parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Entre as mais recentes pronúncias, está o acórdão de 17/11/04, in rec. n.º 772/04, aliás citado na referida sentença e que, por isso mesmo vamos aqui seguir de perto.

Diz-se, então, no citado aresto, a propósito do estipulado no artº 24º do CPT - que tem hoje correspondência expressa nos artºs 43º da LGT e 61º do CPPT -, que o predito preceito legal “se refere a erro, e não a vício, o que inculca que quer relevar os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não considerando os vícios formais ou procedimentais que, ferindo, embora, de ilegalidade o acto, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela relação”.

E sobre a mesma questão, escreve, ainda, Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 295, também citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, que “a utilização da expressão “erro” e não “vício” ou “ilegalidade” para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição do juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão “erro” tem um âmbito mais restrito do que a expressão “vícios”.

Por um lado, é usual utilizar-se a expressão “vícios” quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, com é o caso dos art.s 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos deste Código...

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende.

Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas substantivas”.

Sendo assim e uma vez que o “erro imputável aos serviços” se refere ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito da relação jurídica tributária e não a vícios de forma ou violação de direitos procedimentais do contribuinte, nos quais se incluem os alegados vícios de violação do direito de audição prévia e da falta de fundamentação, a sentença recorrida não merece qualquer censura.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Taxa de conservação de esgotos. Imposto e taxa. Constitucionalidade.*

### Sumário:

*O tributo denominado taxa de conservação de esgotos previsto no art. 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 236/07-30.

Recorrente: Imobiliária Construtora Grão-Pará, S.A.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA GRÃO-PARÁ, S.A., impugnou judicialmente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, a liquidação da Taxa de Conservação de Esgotos relativa ao ano de 2003, efectuada 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:

1. A Recorrente foi notificada para proceder ao pagamento da 1ª prestação da taxa de conservação de esgotos relativa ao ano de 2003.

2. Na sequência desta notificação a Recorrente apresentou reclamação graciosa alegando, em particular, a inconstitucionalidade da referida taxa.

3. A reclamação graciosa foi parcialmente indeferida, não sendo reconhecida razão à ora Recorrente no que se refere à questão da inconstitucionalidade.

4. Não se conformando com tal decisão, a Recorrente apresentou Impugnação Judicial, nos termos do disposto no art. 99.º e segs. do CPPT, requerendo a anulação da liquidação alenta a inconstitucionalidade do art. 52.º, n.º 2 alínea a) da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais.

5. O Meritíssimo Juiz a quo julgou totalmente improcedente tal Impugnação.

6. Contrariamente ao entendimento do Meritíssimo Juiz a quo, a Recorrente defende que a taxa de conservação de esgotos consubstancia um verdadeiro imposto.

7. A mencionada taxa, calculada com base no valor patrimonial dos imóveis, é um verdadeiro imposto, porquanto não se verifica proporcionalidade entre a taxa cobrada e o serviço prestado.

8. Parece ser entendimento generalizado do STA de que não sendo a correspondência económica entre taxa devida e serviço prestado um elemento essencial do conceito de taxa, mas sim mera correspondência jurídica, tem que haver proporção entre os mesmos sob pena de estarmos perante verdadeiros impostos, e já não taxas.

9. Ora, é o que se passa em relação à taxa de conservação de esgotos aqui em causa.

10. Sendo um verdadeiro imposto, a norma do art. 52.º n.º2 alínea a) da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais é inconstitucional por violação da reserva de competência da Assembleia da República, mais concretamente os arts. 103.º, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

11. A taxa em causa viola, ainda, o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP, porquanto o mesmo serviço prestado a sujeitos passivos diferentes gera taxas diferentes, apenas e só, porque os valores patrimoniais com base nos quais é calculada são distintos.

12. Distinção essa que, como o próprio Governo reconheceu, se traduz numa real e efectiva discriminação e iniquidade do sistema, gerando desigualdades injustificadas de tratamento entre contribuintes semelhantes.

13. Repetindo as palavras de AFONSO QUEIRÓ, transcritas supra, não só “não é natural exigir-se por uma prestação, serviço ou actividade administrativa pagamento de uma taxa de montante superior ao de outra que é cobrada pela Administração por uma prestação, serviço ou actividade idêntica”, como tal situação é contra a lei e a CRP,

14. O tratamento discriminatório imposto aos contribuintes por via deste regime de cálculo da taxa de conservação de esgotos é, pois, violador do princípio da igualdade previsto no referido art. 13.º da CRP.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve ser julgado procedente, por provado, o presente recurso, e consequentemente, ser julgada inconstitucional a taxa de conservação de esgotos, prevista no art. 52.º, n.º 2 alínea a) da TTORM.

Assim, farão V. Ex.as a já costumada JUSTIÇA!!!

A Câmara Municipal de Lisboa contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1ª - O tributo em causa configura a natureza de uma taxa devida pela contrapartida pela prestação de um serviço público prestado pelo Município -a conservação da rede geral de esgotos -, enquadrando-se no âmbito da

2ª - O facto gerador da obrigação tributária é constituído pela efectiva ligação do imóvel à rede geral de esgotos, momento a partir do qual o respectivo proprietário beneficia do serviço público de manutenção em bom estado de conservação da referida rede de esgotos, tendo como contrapartida uma contribuição patrimonial, devidas pelos mesmos.

3ª - A obrigação de pagamento do tributo em causa não depende da utilização efectiva da rede geral de esgotos, mas tão só da susceptibilidade de a poder utilizar.

4ª - A existência do imóvel enquanto tal constitui um pressuposto de tributação, além da efectiva ligação do imóvel à rede geral de esgotos.

5ª - Factos estes constitutivos da relação jurídico-tributária, marcando assim o surgir do nexo sinalagmático existente entre a prestação do serviço em causa e o quantitativo da respectiva contrapartida.

6ª - Na verdade, a obrigação de pagamento da taxa de conservação de esgotos não depende da utilização efectiva da rede geral de esgotos, mas tão só da susceptibilidade de a poder utilizar.

7ª - Aliás, se o imóvel se encontra ligado à rede geral de esgotos, a falta de utilização do serviço proporcionado pelo Município não afasta a necessidade de conservação da mesma.

8ª - Tal permite enquadrar o tributo em causa no conceito de taxa vertido pelo legislador no n.º 2 do art. 4.º da Lei Geral Tributária - “As taxas assentam na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”.

9ª - Sendo que, na relação jurídica subjacente à obrigação de pagamento da taxa de conservação de esgotos a existência de sinalagma traduz-se na mais-valia obtida pelo proprietário, que é quem beneficia directamente do 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.

10ª - Assim sendo, a taxa de conservação de esgotos reveste a natureza de uma taxa, sendo certo que ao montante liquidado corresponde uma contraprestação por parte do ente público, nisto se materializa a respectiva sinalagma.

11ª - Do ponto de vista económico, só casualmente se verificará uma equivalência entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública auferido pelo particular, sendo que ao conceito de sinalagma importa a equivalência jurídica, não tendo necessariamente de ser justificada pelo exacto custo da prestação.

12ª - O facto de o cálculo da taxa de conservação de esgotos ser aferido pelo valor patrimonial dos imóveis, traduz um modo de determinação que não se afigura desajustada para repartir os encargos da conservação da rede de esgotos pela generalidade dos municípios.



13.<sup>a</sup> – Não se vislumbrando qualquer desproporção insustentável entre o montante cobrado e os custos inerentes ao serviço prestado, atendendo ao facto de que na determinação do respectivo valor patrimonial integram circunstâncias como a dimensão e localização do imóvel, entre outras.

14.<sup>a</sup> – Pelo que, tal critério - o do valor patrimonial dos imóveis - afigura-se como uma forma que contempla as correctas ponderações dos interesses relevantes, respeitando o princípio da proporcionalidade entendido na vertente do limite ao excesso ou arbítrio.

15.<sup>a</sup> – A liquidação e cobrança da taxa de conservação de esgotos encontra suporte legal nas disposições conjugadas dos arts. 16.º, alínea d), 19.º, alínea L, da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31.12, 3-B/2000, de 04.04, 15/2001, de 05.06 e 94/2001, de 20.08, e alínea a) do n.º 2 do art. 53.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano de 2003, sendo a Assembleia Municipal competente para deliberar em matéria tributária, nos termos da alínea h) do n.º 2 do art. 53.º da Lei n.º 169/99, de 18.09, com a redacção dada pela Lei n.º 5/A/2002, de 11.01.

16.<sup>a</sup> – Desta forma, está o Município de Lisboa, no domínio dos seus poderes tributários - v. art. 241.º da Constituição da República Portuguesa -, habilitado a proceder à liquidação e cobrança da taxa de conservação de esgotos em questão, por força do disposto no n.º 4 do art. 238.º da Constituição da República Portuguesa.

17.<sup>a</sup> – O acto de liquidação da taxa de conservação de esgotos em causa não enferma de qualquer vício.

18.<sup>a</sup> – Bem decidiu o tribunal «a quo» na douta sentença proferida em 15 de Setembro de 2006 que deve, assim, manter-se em vigor na ordem jurídica, estando isenta de qualquer reparo.

Nestes termos se conclui, invocando o douto suprimento de V. Exas, pela manutenção da douta Sentença recorrida, para que assim se faça a já costumada JUSTIÇA!

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

1. A jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) e do STA tem sustentado, sem divergência, com excelência de argumentação que nos dispensamos de reproduzido 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 (aplicação do coeficiente de 0,25% do valor patrimonial do prédio), no caso em apreço estabelecido no art.53.º n.º 3 da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais do Município de Lisboa para o ano 2003, não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, na vertente da proibição do excesso <sup>(1)</sup>

2. Registe-se que o novo critério de fixação do valor da taxa (1/4 ou 1/8 do valor do IMI) apenas se aplica a partir do ano 2004, na sequência da substituição da Contribuição Autárquica pelo Imposto Municipal sobre Imóveis (DL n.º 87/2003, 12 Novembro),

CONCLUSÃO O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em Novembro de 2004 foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento da 1ª prestação da taxa de conservação de esgotos do ano de 2003 relativa ao prédio sito na Rua Castilho n.º 50, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Coração de Jesus, no valor de € 9.586,99 (fls. 39).

2. Esta Taxa está prevista na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, aprovada, em anexo ao Orçamento do Município para o ano financeiro de 2003, pelo edital n.º 1/2004, nomeadamente na alínea a) do n.º 2 do art.º 52, conforme documento de fls. 156 e 157, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

3. A impugnante apresentou reclamação graciosa, a qual foi parcialmente deferida (fls. 84 a 107).

4. A impugnante foi notificada desta decisão em 9/11/2005 e apresentou a impugnação via fax em 23/11/2005 (fls. 3 e 176 e 177).

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a da natureza jurídica da denominada «Taxa de Conservação de Esgotos», prevista na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais aprovada em anexo ao Orçamento do Município de Lisboa para o ano de 2003.

A Recorrente defende, em suma, que se trata de um verdadeiro imposto e, por isso, é inconstitucional, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Na sentença recorrida, entendeu-se que se está perante uma verdadeira taxa, pelo que a sua criação não se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

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. <sup>(2)</sup>

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo também é uniforme no mesmo sentido. <sup>(3)</sup>

4 – Os arts. 16.º, alínea d), e 19.º, alínea l), da Lei das Finanças Locais em vigor em 2003 (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto) estabelecem que são receitas dos municípios «o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município» e que estas taxas respeitam, entre outras, às actividades de «ligação, conservação e tratamento de esgotos».

A Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais do Município de Lisboa foi aprovada pela respectiva Assembleia Municipal em anexo ao Orçamento para 2003, pelo Edital n.º 1/2004, prevendo-se no seu art. 53.º, n.º 3, que a Taxa de Conservação de Esgotos tem o valor anual de 0,25% do valor patrimonial dos prédios. (4)

Foi ao abrigo desta disposição que foi efectuada a liquidação impugnada.

A ter a natureza de taxa (ou tarifa, que é conceito constitucionalmente semelhante, sem autonomia constitucional em relação ao de taxa) (5), o tributo liquidado terá suporte jurídico nos referidos 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., 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 insita 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 munícipes, pois tendencialmente os valores patrimoniais mais elevados corresponderão a imóveis de maior dimensão, habitados por maior número de utentes.

Por isso, não se pode concluir que a fixação do valor da taxa pela forma indicada viole o princípio da igualdade que, nesta situação, proíbe que se cobrem taxas diferentes a munícipes, proprietários de imóveis, que estão em situações iguais a nível da utilização dos serviços de esgotos, mas não que se cobrem taxas diferentes àqueles que estão em situação diferente.

Por outro lado, não tendo sido dados como provados os custos da actividade de conservação de esgotos e o montante global cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa à generalidade dos munícipes, 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 munícipes.

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, pelo que a sua criação pela Assembleia Municipal não envolve violação da reserva relativa de competência legislativa da República.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.  
Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(4) Acórdãos TC n.ºs 652/2005 e 52/2006/acs. STA - Secção de Contencioso Tributário 29.03.95 processo n.º 18725; 25.11.98 processo n.º 22593; 22.05.2002 processo n.º 26472; 31.03.2004 processo n.º 1921/03; 28.09.2006 processo n.º 605/06; 15.11.2006 processo n.º 566/06; 22.11.2006 processo n.º 803/06.

(5) 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.

(6) 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;
- de 28-9-2006, recurso n.º 605/06;
- de 15-11-2006, recurso n.º 566/06;
- de 22-11-2006, recurso n.º 803/06.

(<sup>4</sup>) É esta a disposição que prevê a taxa de conservação de esgotos, como se constata pelo cópia da Tabela que consta de fls. 156 a 158.

(<sup>5</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 delinea 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 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Tempestividade. Meio processual adequado.*

### Sumário:

- I — O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo art. 97º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.
- II — Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial.
- III — O prazo para a impugnação judicial da decisão de recurso hierárquico é o de 90 dias, previsto na alínea e), do n.º 1 do art.º 102º do CPPT e não o do n.º 2 deste artigo, que apenas é aplicável à impugnação de decisões de indeferimento de reclamações graciosas.

Processo n.º 246/07-30.

Recorrente: Canorte 3 – Produtos Alimentares, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CANORTE 3 – PRODUTOS ALIMENTARES, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel uma liquidação de I.V.A. relativa ao ano de 1999.

Aquele Tribunal absolveu a Fazenda Pública do pedido, por caducidade da impugnação.

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

1 – A recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças competente, em 27/03/2003, Reclamação Graciosa do acto de liquidação de IVA relativo ao exercício de 1999. Tal reclamação foi expressamente indeferida por despacho datado de 10/08/2004.

2 – Face ao indeferimento, a Contribuinte lançou mão do Recurso Hierárquico, o qual veio a ser expressamente indeferido, em 07/02/2006.

3 – Inconformada com tal decisão do Senhor Sub-Director Geral dos Impostos, a recorrente deduziu, em 18/05/2006, Impugnação Judicial do acto tributário acima identificado e, bem assim, da decisão que negou provimento ao aludido recurso hierárquico.

4 – A recorrente não se conforma com a sentença proferida pelo Tribunal a quo, pois que, à luz do Direito constituído, a presente impugnação foi apresentada dentro do prazo legal, não podendo triunfar a invocada excepção de caducidade.

5 – Face a uma liquidação da Administração Fiscal o contribuinte pode, impugnar judicialmente o acto de liquidação ou dele reclamar graciosamente;

6 – No caso de deduzir reclamação, o contribuinte pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo.

7 – E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação (artigo 76º do CPPT).

8 – Isto porque, ao arrepio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo.

9 – A esta solução não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico — arts. 80,º da LGT e 67º do CPPT, o que só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não o tributário em que não fica prejudicada a impugnação contenciosa.

10 – O que pode entender-se como uma extensão das garantias o contribuinte.

11 – A aplicação ao caso concreto do n.º 2 desse mesmo artigo 102º descerra que a sentença a quo fez, precipitadamente, uma interpretação extensiva desse normativo legal — já que inexistente qualquer lacuna no enquadramento legal da questão controvertida.

12 – A solução perfilhada na Sentença recorrida é inconstitucional à luz do princípio da tutela judicial efectiva consagrada nos artigos 20º, n.º 1º e 268º, n.º 4 da CRP., por frustrar as expectativas que os interessados possam ter na disponibilidade do prazo de 90 dias.

13 – Com efeito, seria desconforme à Constituição a aplicação de uma norma legal que, sob a camuflagem de outra em que se prevê de forma explícita um prazo geral mais longo (o da alínea e), do n.º 1 do art. 102º) para o exercício do direito de impugnação dos interessados, contivesse um prazo de preclusão especial mais curto com cuja a aplicação, os interessados não pudessem, razoavelmente, contar.

14 – Mas tal nem se concebe porque é certo que as decisões de recursos hierárquicos que apreciam decisões de reclamações graciosas são actos que, no âmbito da legislação processual tributária, podem ser objecto de impugnação autónoma (vd. art. 76º, n.º 2 do CPPT), e por consequência, não podem deixar de ser subsumíveis ao artº 102º, n.º 1, alínea E) do CPPT.

15 – Assim, e para todos os efeitos, a Recorrente pretende com o presente processo impugnar mediamente um acto de liquidação, não se alcançando qualquer justificação para que não sejam dadas ao contribuinte as mesmas possibilidades processuais que são concedidas nos casos de impugnação directa de uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, sendo certo que lhe é lícito impugnar o acto expresso, nos termos legais.

16 – Para tal dispunha de um prazo de 90 dias contados da notificação da decisão expressa de indeferimento de recurso hierárquico.

17 – O que tudo concretiza a aplicação dos princípios da tutela jurisdicional efectiva, com emanação constitucional.

18 – Tendo o Recurso Hierárquico precedente à presente impugnação sido expressamente indeferido em 07/02/2006, a Recorrente, inconformada, deduziu, em 18/05/2006 (antes de estarem precludidos os 90 dias portanto) a presente impugnação Judicial.

19 – Ao decidir-se pela procedência da excepção peremptória de caducidade, a sentença proferida pelo Tribunal a quo violou os artigos 76º/2, 98º/4 e 102º/l/e) do CPPT, bem como os princípios constitucionais da tutela judicial efectiva e da boa fé e da confiança que devem reger as relações entre a Administração Tributária e contribuintes, pelo que não poderá manter-se na Ordem Jurídica.

Revogando-se a sentença recorrida, e ordenando o prosseguimento dos autos será feita JUSTIÇA!  
Não foram apresentadas contra-alegações.

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

#### FUNDAMENTAÇÃO

1. A impugnação judicial e não o recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial por força de remissão legal artº191º CPTA) é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (artº.76º nº2 CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição pp.361/362)

2. No caso de indeferimento expresso de recurso hierárquico a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão (artº.102º n.º l alínea e) CPPT); ob. cit. pp. 362/363)

3. No caso sub judicio, à luz do enquadramento jurídico traçado, é tempestiva a impugnação judicial, considerando:

a) a decisão de indeferimento do recurso hierárquico foi notificada à recorrente em 22.03.2006 (processo administrativo fls.106 vº)

b) a apresentação da impugnação judicial no SF Valongo em 15.05.2006 (petição fls.3)

#### CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que julgue tempestiva a dedução da impugnação judicial e ordene a devolução do processo ao tribunal de 1.ª instância para conhecimento das questões prejudicadas pela decisão sobre a caducidade do direito de impugnação.

As partes foram notificadas deste duto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 27/3/2003 a impugnante apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação de IVA, relativo ao ano de 1999, a qual, por despacho de 10/8/2004, foi expressamente indeferida;

2. Em 17/9/2004 a Impugnante interpôs recurso hierárquico daquela decisão, que, por despacho de 7/2/2006, foi objecto de indeferimento expresso;

3. Em 18/5/2006 a Impugnante apresentou impugnação judicial da decisão dada no recurso hierárquico;

3 – Os actos de liquidação praticados pela administração tributária podem ser directamente impugnados por via contenciosa [arts. 95º, nºs 1, e 2, alínea a), da LGT, 97º, n.º alínea a), e 102º, n.º 1, alínea a), do CPPT, 62º, n.º 1, alínea a), do ETAF de 1984 e 49º, n.º 1, alínea a), subalínea i) do ETAF de 2002].

O contribuinte, porém, pode optar pela impugnação administrativa, através de reclamação graciosa (arts. 68º e 70º do CPPT).

Embora a reclamação graciosa seja facultativa, a sua decisão é impugnável contenciosamente, como decorre do preceituado nos arts. 102º, n.º 2, e 106º do CPPT e 62º, n.º 1, alínea d), 62º, n.º 1, alínea d), do ETAF de 1984, 49º, n.º 1, alínea a), subalínea i) do ETAF de 2002.

Por outro lado, nos termos do art. 76º do CPPT, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico, além de impugnação judicial imediata.

Apesar de este recurso hierárquico ser também facultativo, a sua decisão é também impugnável contenciosamente, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, como resulta do preceituado no artº. 76º do CPPT e no art. 95º, nºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

Assim, são inaplicáveis em relação à impugnação de actos de liquidação as regras gerais sobre a impugnação de actos administrativos que resultam do CPA e da sua conjugação com as regras de impugnação contenciosa de actos administrativos que vigoravam durante a vigência da LPTA, que nem é aplicável ao presente processo, por ter sido instaurado após 1-1-2004 [arts. 5º, n.º 1, e 6º, alínea e), e 7º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, na redacção da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro].

4 – Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, apesar da referência feita no n.º 2 do art. 76º do CPPT ao recurso contencioso, como meio de impugnação contenciosa da decisão proferida em recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, o meio processual adequado para tal impugnação será o recurso contencioso (actualmente a acção administrativa especial, por força do disposto no artº 191º do CPTA) ou a impugnação judicial, conforme a decisão impugnada comporte ou não a apreciação da legalidade de acto de liquidação, pois é em função desse conteúdo que o artº. 97º, nºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT delimita os campos de aplicação daqueles meios processuais judiciais tributários e não é perceptível qualquer razão para não ser aplicado esse critério de repartição dos campos de aplicação destes meios processuais à impugnação da decisão de recurso hierárquico.

No caso em apreço, a decisão do recurso hierárquico comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação que foi objecto de reclamação graciosa, pelo que o meio de impugnação contenciosa adequado é a impugnação judicial.

5 – O artº. 102º do CPPT estabelece o regime geral dos prazos de impugnação judicial nos seguintes termos:

#### Artigo 102.º

##### Impugnação judicial. Prazo de apresentação

1 – A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

2 – Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

4 – O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Não se prevê qualquer prazo especial para a impugnação judicial de decisão proferida em recurso hierárquico, pelo que o prazo adequado será o de 90 dias, previsto na alínea e) do n.º 1 deste art. 102º.

Designadamente, não é aplicável o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 deste art. 102º, pois ele reporta-se apenas à impugnação de decisões de indeferimento de reclamações graciosas, como resulta do seu texto.

É certo que a solução de ser mais longo o prazo de impugnação da decisão do recurso hierárquico do que o da decisão da reclamação graciosa é incongruente, pois trata-se em ambos os casos de decisões não primárias, em que a prévia impugnação administrativa do acto de liquidação fornece ao contribuinte possibilidades de estudo das questões de legalidade do acto impugnado que poderiam justificar um prazo especial mais curto tanto para a impugnação da decisão do recurso hierárquico como para a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

No entanto, a incongruência é algo que, apesar de lamentável, é incontornavelmente intrínseco ao regime legal de impugnação de actos de liquidação, nos casos em que há impugnação administrativa, pois também é inexplicável, em termos de razoabilidade, o facto de o prazo de interposição de recurso hierárquico, que é de 30 dias (art. 66º, n.º 2, do CPPT), ser superior ao da impugnação judicial da reclamação graciosa (15 dias, nos termos do n.º 2 do art. 102º do CPPT), abrindo a porta ao renascimento de possibilidades de impugnação contenciosa do acto de liquidação subjacente à impugnação administrativa, que se haviam esgotado relativamente à decisão de reclamação graciosa.

Por outro lado, em matéria de prazos de impugnação as considerações de coerência são, decerto, de importância secundária, não podendo sobrepor-se às expectativas fundadas dos contribuintes, baseadas nos próprios textos da lei.

Isto é, poderão ser utilizadas essas considerações de coerência apenas quando dessa utilização não resultem restrições dos direitos de impugnação que têm apoio no teor dos textos legais, que podem servir de base, razoavelmente, a expectativas dos cidadãos quanto aos prazos de que dispõem para impugnar os actos que lesem os seus direitos ou interesses legítimos. O que se reconduz, na prática, a que essas considerações de coerência poderão servir de base a interpretações no sentido da ampliação dos prazos de exercício dos direitos de impugnação, mas não a interpretações que resultem em restrição destes direitos.

É este o regime que se compagina com a garantia constitucional do direito à tutela judicial efectiva (arts. 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP), que impõe que tal tutela seja, antes de mais, acessível aos interessados, o que tem como corolário que estes não possam ser surpreendidos por interpretações restritivas sobre termos de exercício dos direitos de impugnação contenciosa, com que não possam razoavelmente contar.

Assim, no caso em apreço, estando o prazo especial, mais curto, de impugnação previsto no n.º 2 do art. 102º do CPPT apenas para a decisão de indeferimento de reclamação graciosa, e não também para a impugnação da subsequente decisão de indeferimento de recurso hierárquico, será apenas àquela decisão e não a esta que aquele prazo mais curto é aplicável.

Consequentemente, a decisão do recurso hierárquico que comporte a apreciação da legalidade de acto de liquidação, sendo um acto impugnável contenciosamente, engloba-se na previsão da alínea e) do n.º 1 daquele artº 102º, pelo que lhe é aplicável o prazo de 90 dias a contar da respectiva notificação.

6 – Conclui-se, assim, que a impugnação judicial podia ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão proferida sobre o recurso hierárquico.

Da matéria de facto fixada na sentença recorrida não consta a data em foi notificada esta decisão, pelo que não se pode, desde já, concluir pela tempestividade da impugnação.

De qualquer forma, a decisão que concluiu pela caducidade, baseada no entendimento de que o prazo de impugnação era de 15 dias a contar da notificação da decisão da reclamação graciosa, não pode manter-se, devendo a questão da caducidade ser apreciada à face do regime jurídico atrás exposto, isto é, deverá considerar-se tempestiva a impugnação se foi deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão do recurso hierárquico.

Termos em que acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a decisão recorrida;

— ordenar que o processo baixe à 1.ª instância a fim de a questão da caducidade ser apreciada ser reapreciada à luz do regime jurídico referido, seguindo-se os demais termos do processo, se for caso disso. Sem custas, por a Fazenda Pública não ter dado causa ou expressamente aderido à decisão recorrida e não a ter acompanhado [art. 2º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Restituições à exportação. Despacho que determina a sua reposição. Acção administrativa especial. Competência dos tribunais tributários.*

### Sumário:

*Os tribunais competentes para apreciar a acção administrativa especial em que se questiona a legalidade de despacho determinativo da reposição de «restituições à exportação», por considerar que «a mercadoria não reunia os predicados justificativos do direito à restituição à exportação», são os administrativos e não os fiscais, já que o acto não respeita a uma questão fiscal.*

Processo n.º 264/07-30.

Recorrente: Adegas Cooperativas de Figueira de Castelo Rodrigo, CRL.

Recorrido: INGA – Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.

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

1.1. A **ADEGA COOPERATIVA DE FIGUEIRA DE CASTELO RODRIGO, CRL**, com sede em Figueira de Castelo Rodrigo, intentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco acção administrativa especial contra o **INSTITUTO NACIONAL DE INTERVENÇÃO E GARANTIA AGRÍCOLA (INGA)**, na qual, por despacho de 27 de Julho de 2006, foi declarada a incompetência absoluta do Tribunal.

Recorre de tal despacho, concluindo assim as suas alegações:

«1

Segundo a douta sentença, o douto TAF a quo é materialmente incompetente para conhecer do litígio que opõe a Recorrente ao IVV porque as restituições à exportação são benefícios financeiros integrados na administração prestativa do Estado;

2

Não faz a melhor pronúncia o douto Tribunal a quo. Os impostos também têm uma componente financeira e é inequívoca a competência dos TAF para dirimir conflitos em torno dos impostos.

3

O que releva não é a componente financeira do tributo ou do benefício, mas a natureza do facto gerador;

4

Que, no caso das restituições à exportação, é a declaração de uma mercadoria agrícola para o regime aduaneiro da exportação e a sua colocação num entreposto de exportação ou o seu transporte para fora da UE. (CAC, art. 4º, n.º 16; art. 59º, 1, 2; art. 161º, 2).

5

A atribuição e a negação das restituições à exportação são actos de natureza aduaneira, que, como todos os actos tributários, têm uma componente financeira.

6

A PAC tem como instrumento proteccionista os *direitos niveladores* agrícolas cobrados na importação de produtos agrícolas e como incentivo à competitividade a *restituição à exportação*.

7

Os direitos niveladores são uma receita do Orçamento Comunitário, mas que é consignada ao pagamento das *restituições à exportação*. (Reg. (CEE) 25/1965, relativo ao financiamento da política agrícola comum - Reg. (CEE) n.º 3 86/90 do Cons. de 12/2/1990).

8

Os direitos niveladores são uma modalidade de direitos aduaneiros (CAC - art 4º, n.º 10). As *restituições à exportação* são o reverso dos direitos niveladores, isto é, materializam uma afectação da receita gerada pelos DN na importação à subsidiação das exportações.

9

A esmagadora maioria dos litígios em torno das restituições à exportação prende-se com a classificação pautal das mercadorias.

10

O código pautal e o código da exportação são fornecidos pela Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

11

O controlo da veracidade da *declaração* destes códigos no *DU de exportação* pertence exclusivamente à Alfândega e as divergências dão lugar a um *processo técnico* (DL 281/91, 9/8 - art 10º e seg.).

12

Das decisões do *processo técnico* cabe recurso para os Tribunais da jurisdição fiscal (art. 49º, 1, iv do ETAF DL n.º 13/2002)

13

Se os pressupostos da restituição à exportação são integralmente de natureza tributária, não é curial a discussão dos mesmos em jurisdição administrativa. (CPPT, art. 97º, 1 a), d), e f); art. 102º/1, f)

14

Assim o decidiu, até à presente data, o venerando STA-CT, como atesta o *Acórdão José Carvalho Coimbra*.

15

Importa que o conflito de competência seja decidido de forma a que possam ser sujeito a controlo jurisdiccional não apenas a componente financeira do acto mas também os pressupostos em que assenta,

16

sob pena de se esvaziar de conteúdo o efectivo direito de recurso contencioso, consagrado no art 268º da CRP.

17

E, deste modo, fazer prevalecer uma interpretação dos art 26º, 27º 38º, 49º do ETAF, conducente à *inconstitucionalidade material* destes preceitos.

Preceitos Violados:

Os referidos nas conclusões

**Termos em que se requer seja revogada a douta sentença recorrida, por enfermar de erro de pronúncia».**

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou o seu despacho.



1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal foi notificado nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 146<sup>o</sup> n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e nada disse.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

\*\*\*

2. É deste teor o despacho recorrido:

«ADEGA COOPERATIVA FIGUEIRA DE CASTELO RODRIGO, CRL., NIPC 500008442, com sede em Figueira de Castelo Rodrigo, vem recorrer contenciosamente do *acto de denegação de benefício fiscal* praticado por Vogal do Conselho Directivo do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.

Na exposição introdutória do recurso, alega o seguinte:

1 - *A Recorrente é uma adega cooperativa, cujo objecto social é a transformação e comercialização da produção de pequenos viticultores de Figueira de Castelo Rodrigo e de zonas periféricas;*

2 - *No âmbito da sua actividade, a Recorrente procedeu à exportação para Angola de 213.75 hectolitros de vinho de mesa branco, a granel;*

3 - *A Recorrente beneficiou de restituições à exportação que lhe foram processadas quando da declaração de exportação;*

4 - *Por considerar que a mercadoria não reunia os predicados justificativos do direito à restituição à exportação, o INGA veio exigir a devolução da mesma;*

5 - *É deste acto que vai interposto o presente recurso com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, cuja existência passa a demonstrar.*

Foi citada para contestar a entidade demandada.

No seu parecer, o Ministério Público exceptua a incompetência material do tribunal fiscal para conhecer da questão suscitada nos autos (fls. 154).

Importa assim conhecer, prioritariamente, da excepção de incompetência, em razão da matéria, suscitada pelo Digno Magistrado do Ministério Público.

Nos termos do n.º 1, alínea iv) do artigo 49º do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro (redacção actual), *compete aos tribunais tributários conhecer dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais.*

A jurisprudência do STA tem vindo a entender por *questão fiscal* toda a que emerge de resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos do ente respectivo.

E tais receitas têm de ter natureza tributária, isto é; referirem-se a impostos, taxas e contribuições especiais - artigos 3º, n.º 2 e 4º, da LGT.

Ora, a prestação imposta à recorrente pelo acto impugnado e cujos pressupostos ela pretende discutir, respeita a uma restituição de ajudas comunitárias concedidas à exportação de produtos vitivinícolas com o escopo de salvaguardar a posição da CEE no comércio internacional.

Tratam-se de benefícios financeiros integrados na chamada administração prestativa do Estado, que não integram a actividade da Administração Fiscal.

Como se escreveu no Acórdão do STA, de 08/06/2005, proc. 0133/05:

*I – O despacho que ordena a reposição de verbas de restituições à exportação não é uma questão fiscal.*

*II – Assim, o Tribunal competente para sindicatá-la contenciosamente tal despacho é o tribunal administrativo e não o tribunal tributário”.*

Com interesse, destacamos ainda os Acórdãos do STA, de 29/03/2006, proc. 0499/05 e de 25/05/2006, proc. 02037/02 (base de dados do ITIJ).

Termos em que,

Na verificação da excepção de incompetência absoluta o tribunal decide absolver a Ré da instância - artigos 16º n.º 1 e 18º do CPPT, 493º, n.º 2 e 494º, alínea a), do CPC, aplicável ex vi do 2º, alínea e), do CPPT».

\*\*\*

3. 1. A questão a decidir é, apenas, a de saber se o tribunal tributário recorrido é o competente para apreciar a acção administrativa especial intentada pela recorrente, em que pede a condenação do recorrido à devolução das «restituições à exportação» que lhe haviam sido concedidas e cuja reposição lhe foi exigida.

Trata-se de tema que tem sido uniformemente tratado por ambas as Secções deste Tribunal.

A Secção de Contencioso Administrativo desde há muito vem aceitando a sua competência – e, consequentemente, a dos tribunais do contencioso administrativo - para se ocupar dos recursos jurisdicionais emergentes de recursos contenciosos atinentes a actos determinativos da reposição de ajudas

comunitárias. Tal aconteceu, nomeadamente, nos processos n.ºs. 43139, 43864, 40509, 44622, 43206, 46709, 2037/02, 328/02, 1572/02 e 301/04, em que foram proferidos acórdãos em 19 de Janeiro de 1999, 13 de Maio de 1999, 22 de Setembro de 1999, 29 de Março de 2000, 24 de Maio de 2000, 24 de Outubro de 2001, 10 de Julho de 2002, 12 de Dezembro de 2002, 17 de Fevereiro de 2004 e 20 de Outubro de 2004, respectivamente; e, ainda, no acórdão de 6 de Outubro de 2005, no processo n.º 2037/02, este do Pleno da mesma Secção.

A Secção de Contencioso Tributário, por seu turno, tem recusado a sua competência para intervir nos ditos processos – vejam-se, de 8 de Junho de 2005 e 29 de Março de 2006, os acórdãos tirados nos processos n.ºs. 133/05 e 499/05, respectivamente e afirmado que tais recursos contenciosos não são da competência dos tribunais tributários, mas dos administrativos,

3.2. A parcela de jurisdição que cabe aos tribunais administrativos, por um lado, e aos tributários, por outro, é separada de acordo com a respectiva especialização, cabendo a estes últimos, para o que agora importa, ocupar-se «dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais» – alínea iv) do n.º 1 do artigo 49º do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. É, pois, a afinidade com as «questões fiscais», para cujo tratamento os tribunais fiscais estão melhor apetrechados, que faz com que competentes para conhecer de um dado acto administrativo sejam esses tribunais e não os administrativos.

Na enunciação que mais recentemente este Tribunal vem adoptando, são questões fiscais «tanto as resultantes de imposições autoritárias que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que as dispensem ou isentem, ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal, com atinência ao exercício da função tributária da Administração Pública, em suma, ao regime legal dos tributos» – vd. o acórdão do Plenário do Tribunal proferido no processo n.º 937/03, de 29 de Outubro de 2003.

3.3. Ora, a questão que no presente processo se suscita tem a ver com a reposição de uma ajuda à exportação, a pretexto do incumprimento das regras legais que a presidem, o que não cabe na transcrita definição de «questões fiscais», na medida em que se não trata nem de uma imposição de pagamento de prestação pecuniária para satisfazer despesas, ou da respectiva dispensa, nem, sequer, de questão que respeite à interpretação e aplicação de normas respeitantes ao regime legal dos tributos.

Como bem se salientou na decisão recorrida, em consonância com a jurisprudência deste Tribunal, o que está em causa é, antes, a restituição de uma quantia entregue à recorrente como auxílio à exportação, ou seja, nas vestes de Administração dita prestadora, que não nas da Administração Tributária.

Note-se que, diferentemente do que invoca a recorrente, o que no processo se questiona não é o «facto gerador» «do tributo ou do benefício», mas o acto que determinou a reposição da «restituição à exportação» entendida como indevidamente recebida. Até porque nem estamos perante um tributo, nem perante um benefício fiscal, tal qual o define o artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Não altera as coisas o facto, pela recorrente alegado, de as receitas que suportam os ditos auxílios serem provenientes de direitos niveladores, pois que a origem do financiamento não implica, no caso, a apreciação de uma «questão fiscal», tal qual vem sendo entendida por este Tribunal, já que os pressupostos de facto e de direito do acto administrativo objecto de impugnação nisso não assentam, de acordo, aliás, com a alegação da recorrente na petição inicial.

O que, tudo, nada tem a ver com o «efectivo direito de recurso contencioso» a que alude a recorrente para pretextar que seria inconstitucional, à luz do artigo 268º da lei fundamental, a interpretação dos artigos 26º, 27º, 38º e 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais que concluisse como a sentença recorrida: o que é constitucionalmente garantido é a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos, designadamente, através da impugnação de actos administrativos lesivos, o que tanto é atingível mediante uma decisão dos tribunais administrativos como dos tributários.

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos 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 jurisdicional, confirmar o despacho impugnado.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

\*\*\*

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Contra-Ordenação Fiscal. art. 79º, 1, b) do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT). Descrição sumária dos factos.*

### Sumário:

- I — A decisão que aplica a coima deve conter a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas, nos termos do art. 79º, 1, b) do RGIT.*
- II — Se da descrição dos factos é possível ao arguido perceber claramente que não entregou uma prestação tributária que era devida, qual o seu valor, e qual o período a que respeita, deve entender-se que está preenchido aquele requisito legal.*

Processo n.º 353/07-30.

Recorrente: F.Silva Pereira, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino. (relator por vencimento).

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

1. F. SILVA PEREIRA, LD., com sede na Praceta Maria Lamas, n. 4, 6º, Esq., Bobadela, interpôs recurso judicial, junto do TAF de Loures, da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Loures, que lhe aplicou uma coima de € 275,00, por infracção ao art. 98º, 1, do CIRC (falta de entrega do pagamento especial por conta).

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso improcedente.

Inconformada, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) A notificação da AF que determinou a aplicação da coima enferma de um vício de forma que se traduz na falta de fundamentação;
- b) A aplicação de uma coima deverá, sob pena de não produzir qualquer efeito, descrever, ainda que sumariamente, os factos praticados que constituem as restantes infracções;
- c) Se assim não fosse, nem sequer a arguida tinha hipótese de se defender;
- d) A lei nem sequer permite que se proceda a acusações através de meras remissões, o que, nem se sequer se verificou no presente, com se pode constatar;
- e) Consequência da falta de fundamentação, a lei prevê a nulidade da decisão, neste caso notificação, que aqui se invoca;
- f) Além do mais, o PEC é inconstitucional por violar designadamente: 1. O princípio da proporcionalidade; 2. O princípio da tributação; 3. O princípio da capacidade contributiva; 4. O princípio da igualdade tributária; 5. O princípio da uniformidade na tributação; 6. O princípio da capacidade contributiva; 7. O princípio da legalidade, o que torna a norma em causa (“PEC”) ferida de inconstitucionalidade por violar frontalmente o artigo 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa;
- g) Pelo exposto, nunca poderá ser julgada procedente a coima objecto do presente recurso;
- h) Nesse mesmo sentido existe diversa jurisprudência, aliás, conforme aqui junta.

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. No dia 17/10/2005, no 3º Serviço de Finanças de Loures, quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a sociedade “F. Silva Pereira, Ld.”, com sede em Bobadela, Loures, e área de competência deste Tribunal, enquadrada em IRC, no regime geral de tributação, não efectuou o pagamento especial por conta, no montante de € 1.250,00, prestação esta que devia realizar-se até ao final do mês de Outubro de 2004, tributo cujo regime de pagamento se encontra previsto no art. 98º, n. 1, do C.I.R.C., tudo conforme auto de notícia de fls.2, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2. O auto de notícia mencionado no n.1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no 3º Serviço de Finanças de Loures;

3. No âmbito do qual, em 20/1/2006, o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do art.70º, do RGIT, tendo produzido defesa a qual se dá aqui por integralmente reproduzida (cfr. documentos juntos a fls.4 a 13 dos autos);

4. Em 2/8/2006, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças, exarado a fls.30 e 31 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de € 275,00 (duzentos e setenta e cinco euros), devido à prática de contra-ordenação fiscal com características negligentes p. p. nos artºs 98, n.1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (C.I.R.C.), e 114, nºs.2 e 5, alínea f), e 26, n. 4, do Regime Geral das Infracções Tributárias (R.G.I.T.), aprovado pela Lei 15/2001, de 5/6, decisão que lhe foi comunicada em 10/8/2006;

5. Em 11/9/2006, deu entrada no 3º Serviço de Finanças de Loures o recurso da decisão de aplicação de coima interposto pelo arguido;

6. Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado no tempo e lugar devidos - € 1.250,00);

7. Consta dos autos que o arguido se encontra indiciado da prática de outras infracções ao disposto no regime legal de pagamento especial por conta;

8. Os representantes da sociedade arguida agiram animados de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do pagamento especial por conta previamente liquidado nos termos da lei), porque ilícita e punível, lhes estava legalmente vedada.

3. Importa apreciar desde já a invocada nulidade da decisão por falta de fundamentação.

Vejamos então.

O Mm. Juiz a quo aborda a decisão no ponto 4 do probatório, remetendo expressamente para a decisão administrativa recorrida.

Transcreve-se então a descrição sumária dos factos, tal como vem expressa na decisão administrativa em causa:

“Ao arguido foi levantado auto de notícia pelos seguintes factos: 1. Valor da prestação tributária exigível: 1.250,00 €; 2. Valor da prestação tributária entregue: 0,00 €; 3. Valor da prestação tributária em falta: 1.250,00 €; 4. Período a que respeita a infracção: 2004/10; 5. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 29/10/2004; os quais se dão como provados”.

Vejamos agora a lei.

Dispõe o art. 79º, 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT):

“A decisão que aplica a coima contém:

“

“b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas...”.

Será que a descrição dos factos constantes da decisão administrativa é bastante?

Será que a mesma preenche aquele requisito legal, atenta a sua ratio?

A descrição sumária dos factos tem, como finalidade, informar o arguido da conduta, por si praticada, que preenche o tipo contra-ordenacional. Pelo que, se tal informação for prestada, o requisito dá-se por preenchido <sup>(1)</sup>.

Os requisitos previstos neste artigo para a decisão condenatória do processo contra-ordenacional tributário visam assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão.

Por isso as exigências aqui feitas deverão considerar-se satisfeitas quando as indicações contidas na decisão sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos <sup>(2)</sup>.

Quid juris no caso concreto?

Pois bem.

Afigura-se-nos que há realmente uma descrição sumária dos factos.

Da descrição transcrita é possível ao arguido perceber claramente que não entregou uma prestação tributária que era devida, qual o seu valor, e qual o período a que respeita.

Descrição que é complementada pela indicação da norma infringida, que especifica do que se trata – (“art. 98º, n. 1, do CIRC – falta de entrega de pagamento especial por conta”).

Quer isto dizer que o arguido percebe perfeitamente que não entregou, no prazo devido, a prestação devida do pagamento especial por conta.

Ou seja, podemos dizer que há descrição sumária dos factos e indicação da norma violada.

Demais que não estamos perante um ilícito de natureza penal, mas sim perante um ilícito administrativo.

Por outro lado, nada há a censurar à medida da coima, fixada em quantia pouco superior ao valor mínimo (€ 250,00), justificada expressamente nos seguintes termos: “para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da contra-ordenação praticada, para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (art. 27º do RGIT...)”.

Mas será o PEC (pagamento especial por conta) inconstitucional?

A questão é controversa.

Veja-se a este propósito a posição expressa pelo Prof. Casalta Nabais <sup>(3)</sup>.

Escreve o conceituado Professor:

“Introduzido em 1998, o pagamento especial por conta foi objecto de profundas alterações na LOE/2003... O pagamento especial por conta, diferentemente do que acontece com os pagamentos por conta normais ... será deduzido, nos termos do art. 87º, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte.

“O que torna o pagamento especial por conta num empréstimo forçado ou mesmo num imposto (na medida em que não venha a ser deduzido nos quatro exercícios seguintes) de discutível constitucionalidade. Isto sobretudo se tivermos em conta o montante elevado que, na versão da LOE/2003, esse pagamento pode atingir”.

Ora, no caso concreto, nem se pode falar em “montante elevado”, nem se antolha que não possa ser deduzido até ao quarto exercício seguinte.

Significa isto, na nossa óptica, que, no caso, se não possa falar em inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais avançados pelo recorrente.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Jorge Lino* (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — Lúcio Barbosa (vencido, nos termos do voto junto).

#### VOTO DE VENCIDO

Entendo que a decisão de aplicação da coima é nula, por força das disposições conjugadas dos artºs 63º, 1, e 79º, 1, ambos do RGIT.

Na minha óptica, a decisão em causa não contém a descrição sumária dos factos praticados pelo arguido.

Sem mais (atendo-me apenas ao conteúdo decisório), não é possível apreender os factos ilícitos praticados pelo arguido e a sua implicação legal.

É certo que se poderá dizer que isso se pode depreender da norma declarada infringida, e que consta doutro passo da decisão (“art. 98º, n. 1, do CIRC – falta de entrega de pagamento especial por conta”).

Mas tal não é bastante, pois não há qualquer descrição dos factos, não bastando inferências indirectas, como sucede no caso dos autos.

Vale isto por dizer que se está perante a falta de requisitos legais da decisão de aplicação da coima, o que constitui nulidade insuprível – art. 63º, 1, d) do RGIT.

A decisão administrativa que aplicou a coima é pois, na minha óptica, nula.

Reconhecendo embora que estamos perante uma sanção administrativa e não penal, consequente a um ilícito de mera ordenação social, decorrente de uma política de descriminalização, não é menos verdade que estamos perante um facto típico, ilícito e culposo – art. 2º do RGIT – onde se faz apelo igualmente ao CPP, como direito subsidiário – art. 3º, b), do RGIT, com referência ao art. 41º do RGCO.

Afigura-se-me pois que a decisão que aplica a coima não pode esquecer o art. 58º, 1, b) do RGCO, aplicável subsidiariamente – art. 3º, b) do RGIT – pois não se compreenderia que uma infracção tributária, punida eventualmente com sanções (coimas) eventualmente bem mais severas que os ilícitos de mera ordenação social, no âmbito do RGCO (art. 1º), seja despojada dos requisitos que visam assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa. Que, no caso, e na minha óptica, foram postergados.

Neste entendimento, concederia provimento ao recurso, revogaria a sentença recorrida, e, em consequência, anularia a decisão administrativa que aplicou a coima.

Voto pois vencido.

*Lúcio Barbosa.*

(1) Acórdão do STA de 12/12/2006 - rec. n. 1045/06)

(2) Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, 2ª Edição, de Jorge de Sousa e Simas Santos, pág. 468

(3) Direito Fiscal, 2ª Edição, págs. 564 e 565

**Acórdão de 27 de Junho de 2007.****Assunto:**

*Oposição à Execução. Fundamento de Impugnação. Convolação. Ampliação da Matéria de Facto.*

**Sumário:**

- I — Tendo o oponente apresentado na sua petição inicial fundamentos de impugnação que não de oposição, não é possível a convolação se se provar nos autos que o oponente apresentou uma reclamação graciosa do acto tributário de liquidação, cuja decisão é passível de impugnação.*
- II — Se, porém, o oponente alega que apresentou essa impugnação, com fundamentos idênticos aos da oposição, que foi junta indevidamente aos autos de oposição, e desentranhada por despacho do Mm. Juiz, ficando tal impugnação à guarda do Tribunal, não é possível sem mais recusar a convolação sem conhecer concretamente as vicissitudes que estiveram na génese desse alegado procedimento anómalo.*
- III — Em tal caso, impõe-se a ampliação da matéria de facto.*

Processo n.º 354/07-30.

Recorrente: Armando Manuel Nogueira Teixeira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **ARMANDO MANUEL NOGUEIRA TEIXEIRA**, identificado nos autos, opôs-se, junto do TAF de Penafiel, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Ao decidir-se na douta Sentença de fls. 148 e ss. pela improcedência da oposição e pela inviabilidade de convolação, violou-se os artigos 97º, n. 3 e 98º, n. 4 do CPPT.

B. Pois que se é verdade que tinha corrido reclamação graciosa e impugnação, ignorou-se que o Meritíssimo Juiz deste processo que recebera essa Impugnação, em vez de decidir pela correcta distribuição, mandou desentranhar do processo, mas ficando desta forma conhecido do processo o referido desentranhamento que levou a que nesta data não exista processo para a referida Impugnação. (Doc. 1, constituído pela primeira fls. da Petição de Impugnação e comprovativo, junto com essa petição, do pagamento da taxa de Justiça Inicial, que ainda hoje se encontra à ordem do Tribunal).

C. Por outro lado tendo sido alegado a falta de notificação do tributo no prazo de caducidade a oposição não carecia de falta de fundamento, pelo que foi violado o disposto na alínea e) do n. 1 do artigo 204 do CPPT.

D. Por último invoca-se a existência de nulidade insanável, nos termos da alínea b) do n. 1 do artigo 98º do CPPT, pela constatação da inexistência em absoluto de falta de informações oficiais referente a questões de conhecimento oficioso, nomeadamente da falta de notificação do tributo no prazo de caducidade, falta de informação quanto à decisão da reclamação graciosa que permitiria apurar se fora intentada impugnação ou se já decorrera o prazo para essa acção.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz *a quo* julgou improcedente a oposição, considerando que os factos alegados pelo recorrente não se enquadram em qualquer um dos fundamentos previstos no art. 204º do CPPT.

Vejamos.

Os fundamentos invocados pelo oponente na sua petição inicial estão vazados no art. 2º dessa peça processual, a saber: violação do direito de audiência prévia do oponente, falta de fundamentação, falta de notificação da fundamentação do acto tributário e da fixação da matéria do acto tributário, inexistência do facto tributário, falta de fundamentação do acto tributário e caducidade do direito à liquidação.

Para decidir como decidiu, o Mm. Juiz *a quo* expressou-se do seguinte modo:

“A execução que lhe foi instaurada em 17.11.2004 destinava-se à cobrança coerciva de IRS no valor de 25.074,84 euros.

“O executado foi citado no dia 24.11.2004 e apresentou a presente oposição no dia 27.12.2004.

“Sucedeu que, em 29.12.2004 apresentou reclamação graciosa com o mesmo objecto.

“Não se pode discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação, a caducidade do direito de liquidação ou a falta ou a nulidade da citação.

“Trata-se de matérias a serem discutidas em sede de reclamação graciosa ou de impugnação.

“A oposição à execução fiscal não pode funcionar como uma segunda oportunidade dos contribuintes fazerem valer os seus direitos, que de outra forma não fizeram valer, ou porque viram estes ser negados nos meios próprios.

“Nos termos do art.97º, n. 3 da LGT, deve ordenar-se a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado perante a lei.

“No caso em análise não pode proceder-se a essa convocação, uma vez que o oponente intentou uma reclamação graciosa, cujo resultado, pode ser contestado em sede de impugnação judicial ou ser objecto de recurso contencioso”.

Pois bem.

O recorrente não contesta no essencial que a generalidade dos fundamentos por si invocados não constitua fundamento de oposição mas sim de impugnação.

Anota apenas que há um fundamento que invocou e que é fundamento de oposição (falta de notificação do tributo no prazo de caducidade – conclusão C) das alegações de recurso). E anota ainda uma nulidade insanável na conclusão D): inexistência em absoluto de falta de informações oficiais referentes a questões de conhecimento oficioso.

Que dizer?

Quanto à primeira questão, o recorrente não tem razão, pois a questão suscitada na petição inicial tem a ver com a caducidade da liquidação, e esta é fundamento de impugnação que não de oposição.

Já a segunda questão merece um tratamento autónomo e cuidado, pois, na nossa óptica, está em causa o acesso ao direito e aos tribunais, princípio com assento constitucional – art. 20º da CRP.

Vejamos então.

Refere o recorrente que apresentou uma petição de impugnação, que foi junta indevidamente aos autos, sendo ordenado o seu desentranhamento por despacho do Mm. Juiz *a quo*.

Realmente o documento de fls. 1, junto com as alegações de recurso mostra cópia de uma petição inicial de impugnação.

Ora, o despacho de fls. 125 reza assim:

“Compulsados os autos, verifico que o oponente veio, com o articulado de fls. 67 a 124, apresentar uma nova petição inicial, sem que para tanto tenha sido notificado ou sequer apresentado qualquer justificação.

“Pelo exposto, julgo inadmissível o articulado de fls. 67 a 124...

“Após trânsito deste despacho, desentranhe o articulado *sub judice* e devolva-o ao ilustre mandatário”.

O que o recorrente vem agora dizer é que se tratava de uma petição inicial de uma impugnação, que erradamente foi junta ao processo de oposição, quando se tratava de um processo autónomo de impugnação, tanto que alegadamente pagou a taxa de justiça inicial. E, assevera ainda mais: tal documentação encontra-se à ordem do tribunal (vide conclusão B) das alegações de recurso).

Se assim é, ou seja, se a alegação do recorrente corresponde à realidade, verifica-se esta situação:

O oponente, ora recorrente, apresentou uma impugnação, que erradamente foi junta aos autos.

O Mm. Juiz mandou-a desentranhar e entregá-la à parte, em vez de a mandar distribuir como impugnação.

E, tal petição, em vez de ser entregue à parte, ficou à guarda do Tribunal.

O que quer dizer, a fazer fé nas alegações do recorrente, que, rejeitada de forma anómala a impugnação, foi julgada posteriormente impossível a convocação da presente oposição (supostamente com os mesmos fundamentos da impugnação).

Ou seja: foi recusada ao oponente a impugnação de um acto tributário de liquidação. E depois a oposição, eventualmente com os mesmos fundamentos, foi rejeitada por inexistência de fundamentos legais de oposição, não sendo ordenada a convocação por a questão só poder ser apreciada em processo de impugnação.

Ora, não é aceitável uma situação destas, a ter ela ocorrido.

Na prática, rejeitou-se a impugnação; e depois, a oposição, com os mesmos fundamentos, foi rejeitada por não ser essa a forma processual viável (mas sim a forma processual de impugnação – entretanto rejeitada), mas não foi ordenado que se seguisse a forma adequada, através da competente convocação.

O processo não nos dá uma dimensão exacta da factualidade exposta pelo recorrente, mas ela parece de algum modo ter tradução nos autos.

Se o tribunal rejeitou indevidamente a impugnação, em termos de não poder ser ela agora aproveitada, há que proceder então à convocação.

E parece, no limite, que essa impugnação poderá ainda eventualmente ser agora distribuída como tal. O recorrente não pode é ficar desprovida da tutela judicial efectiva dos seus direitos.

Mas isto só é possível saber com a necessária ampliação da base de facto.

Nomeadamente o tribunal deverá averiguar se e quando foi apresentada uma reclamação oficiosa, se foi decidida e quando, se o articulado de fls. 67 a 124 era ou não uma petição de impugnação e, sendo-o, porque não foi autuada como uma petição autónoma e sim incorporada nos autos, porque não foi ordenada a sua distribuição como processo de impugnação, devendo ainda averiguar-se se tal petição se encontra à guarda do tribunal (e porquê) ou se foi entregue à parte, e quando.

Só depois da resposta a estas questões é possível saber se sim ou não é possível ordenar a convocação do presente processo de oposição em processo de impugnação.

E não impede tal convocação, no caso concreto dos autos, o facto da oposição conduzir à extinção da execução e a impugnação conduzir à anulação da liquidação, por isso que esta, a acontecer, levará à extinção da execução instaurada contra o executado, aqui oponente e ora recorrente.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, e ordenar a baixa dos autos à instância, para ampliação da matéria de facto, nos termos que acima se deixam expostos.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Revogaria a sentença, no segmento em que não operou a convocação, por entender que a dedução da reclamação graciosa não constitui obstáculo à dedução de impugnação judicial).

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Prescrição. Sucessão de leis no tempo. Prazo. Interrupção.*

### Sumário:

- I — Faltando o mesmo tempo para a prescrição se completar, à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, quer no regime do anterior Código de Processo Tributário, quer no da nova lei, é aplicável ao caso o prazo da Lei Geral Tributária.*
- II — Irreleva, neste caso, a pendência de uma impugnação judicial cujo efeito interruptivo operou no domínio da lei antiga e cessou, ainda na vigência dessa lei, por força da sua paragem por mais de um ano.*

Processo n.º 433/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Mário Cardoso da Silva.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 23 de Fevereiro de 2007 da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, em resultado da prescrição das obrigações tributárias respectivas, na impugnação judicial de actos de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) deduzida por **MÁRIO CARDOSO DA SILVA**, residente em Nogueira do Cravo, Oliveira do Hospital

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto;

2.

Entendeu a Meritíssima Juiz *a quo* que toda a dívida em causa estava prescrita por terem decorrido mais de 10 anos e julgou “extinta a instância por inutilidade superveniente da lide”;



3.

Não se questiona a decisão da verificação da prescrição quanto às dívidas relativas ao IVA do terceiro trimestre de 1993 e quarto trimestre de 1994,

4.

Como não se questiona, de resto, nenhuma da factualidade fixada na douda sentença recorrida;

5.

O mesmo já não acontecendo com o enquadramento jurídico para efeitos de prescrição relativo ao IVA do quarto trimestre de 1995;

6.

De acordo com a opinião do Tribunal *a quo*, a aplicação da Lei Geral Tributária estaria afastada na medida em que o seu prazo apenas se conta a partir de 1/1/99, sendo o regime antigo mais favorável do que o actual face às causas de suspensão e interrupção da prescrição;

7.

Ora, salvo o devido respeito, não se concorda com tal interpretação;

8.

De acordo com o disposto no art.º 297º do Código Civil, a lei antiga só é de aplicar se, à data da entrada em vigor da nova lei, faltar menos tempo para o prazo se completar, em nada relevando a questão desse regime ser mais ou menos favorável em termos de causas de interrupção ou suspensão;

9.

No caso concreto, para sabermos qual dos regimes seria de aplicar, teríamos que averiguar quanto tempo tinha decorrido até 01.01.1999;

10.

Tratando-se de IVA do quarto trimestre de 1995, até 20-12-1996 (data da instauração da impugnação, porque anterior à execução fiscal) tinham decorrido 11 meses e 19 dias;

11.

Como a impugnação esteve parada desde a data da sua instauração até 17-02-1998, o prazo que se tinha interrompido com essa instauração recomeçou a contar-se um ano após a paragem,

12.

Ou seja, à data da entrada em vigor da LGT, de acordo com a lei antiga, tinham decorrido 2 anos certos;

13.

Como o tempo que falta para ocorrer a prescrição, tanto pela lei antiga como pela nova, são 8 anos, de acordo com o já citado art.º 297º do Código Civil, é de aplicar ao caso concreto a lei nova, ou seja, a LGT;

14.

E como resulta da redacção desse artigo, não é só o prazo da lei nova que é de aplicar, mas a própria lei, ou seja, todo o regime do instituto da prescrição nela previsto – cfr. neste sentido Acórdão desse Tribunal, de 14-03-2001, proc. n.º 025426;

15.

Prevendo a LGT no n.º 3 do art.º 49º, que o prazo de prescrição se suspende em virtude da existência de impugnação, no caso concreto, e enquanto a mesma durar, desde 01-01-1999 deixou de correr tal prazo;

16.

Pelo que, e ao contrário do decidido, quanto ao IVA do quarto trimestre de 1995 ainda não ocorreu a prescrição de tal dívida;

17.

Não existindo inutilidade da lide nesta parte, não deve, por conseguinte, ser extinta a presente instância.

Nestes termos (...) deve a sentença recorrida ser revogada, com as legais consequências (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mm<sup>a</sup>. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, com estes fundamentos:

«O IVA em discussão neste recurso reporta-se ao 4<sup>o</sup> trimestre de 1995. Não foi instaurada execução, mas foi deduzida impugnação judicial em 20.12.96, a qual esteve parada, sem culpa do contribuinte, até 17.2.98.

Pelas regras do art<sup>o</sup> 34<sup>o</sup> do CPT a prescrição daquela dívida tributária consumou-se em 1.1.2007 (1.1.1996 + 10 anos do prazo de prescrição + 1 ano de paragem do processo); pelas regras do “atentas as regras dos art<sup>os</sup> 48<sup>o</sup> e 49<sup>o</sup> da LGT, a prescrição (que se não perfez até 1.1.99, data da entrada em vigor desta Lei) está suspensa ainda hoje.

Como assim, e atentas as regras do art<sup>o</sup> 297<sup>o</sup> do CCivil, é de confirmar a sentença recorrida, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso».

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

\*\*\*

2. A matéria de facto a que atendeu a sentença é a seguinte:

«a impugnação foi instaurada em 20 de Dezembro de 1996;

a liquidação adicional diz respeito a IVA do 2<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup> trimestre de 1993 e 4<sup>o</sup> trimestre de 1994 e 1995; entre 20 de Dezembro de 1996 e 17 de Fevereiro de 1998 a impugnação esteve parada, por facto

não imputável à impugnante;

a dívida do 2<sup>o</sup> trimestre de 1993 foi paga, não pretendendo o impugnante o prosseguimento da impugnação nesta parte o demais IVA não foi pago».

\*\*\*

3.1. Na impugnação judicial dos actos de liquidação de IVA, deduzida pelo ora recorrido, foi julgada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide. Tal inutilidade resulta, de acordo com a sentença impugnada, da prescrição das obrigações emergentes daqueles actos tributários.

A Fazenda Pública aceita o decidido quanto às dívidas relativas aos anos de 1993 e 1994, mas não quanto às respeitantes a 1995.

Entende que, ao contrário do que se julgou, a prescrição é, no caso, regida pela Lei Geral Tributária (LGT), e não pelo Código de Processo Tributário (CPT). E, assim, defende que a dívida atinente a 1995 ainda não prescreveu.

Temos, deste modo, como única questão a decidir a de saber se a dívida de IVA relativo a 1995, emergente da liquidação impugnada, está ou não prescrita. Para tanto impõe-se, como fez a sentença e propõe a recorrente, identificar o regime legal aplicável, face, designadamente, à disposição contida no artigo 297<sup>o</sup> n.º 1 do Código Civil.

3.2. Determina ela que «a lei que estabelecer (...) 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».

A LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, de acordo com o artigo 6<sup>o</sup> do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que a aprovou.

O prazo de prescrição das dívidas tributárias foi, pelo seu artigo 48<sup>o</sup>, fixado em oito anos, quando, antes, nos termos do artigo 34<sup>o</sup> do CPT, era de dez anos (o regime do Código de Processo das Contribuições e Impostos não importa aqui, posto que cessou em 30 de Junho de 1991, quando a dívida ainda não nascera).

Ocorreu, pois, quando já estava em curso o prazo de prescrição da dívida em discussão, uma alteração do prazo, por encurtamento. E, deste modo, o novo prazo, da LGT, é o aplicável, embora contado só a partir de 1 de Janeiro de 1999. A não ser que, segundo o CPT, falte, naquele momento, menos tempo para se completar o prazo antigo, de dez anos.

O prazo prescricional teve início em 1 de Janeiro de 1996, atendendo a que, de acordo com a factualidade provada, se trata de dívida de IVA relativa ao último trimestre de 1995, e considerando o disposto no artigo 34º n.º 2 do Código de Processo Tributário, ao tempo vigente.

Tal prazo interrompeu-se em 20 de Dezembro de 1996, data da instauração da impugnação judicial, ainda de acordo com a matéria de facto fixada, e nos termos do disposto no n.º 3 do dito artigo 34º.

Estavam então decorridos 11 meses e 19 dias – como, aliás computa a recorrente.

Este efeito interruptivo cessou em 21 de Dezembro de 1997, já que, sempre conforme a factualidade apurada, a impugnação judicial sofreu paragem, por facto não imputável ao agora recorrido, por mais de um ano – entre 20 de Dezembro de 1996 e 17 de Fevereiro de 1998. Sendo que em 20 de Dezembro de 1997 se completou um ano de paragem e, no dia seguinte, mais de um ano – artigo 34º n.º 3 do CPT.

A partir daí, 21 de Dezembro de 1997, soma-se o tempo que decorrer àqueles 11 meses e 19 dias, por força do referido n.º 3 do artigo 34º do CPT.

Em 1 de Janeiro de 1999 tinham decorrido, deste modo, 2 anos, tal qual afirma a recorrente, faltando 8 para se completar o prazo prescricional (artigo 34º n.º 1 do CPT).

Se o prazo se computar em 8 anos, nos termos do disposto no artigo 48º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), só se conta a partir de 1 de Janeiro de 1999, por força das disposições, conjugadas, dos artigos 6º e 5º n.º 1 do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

3.3. Ou seja, em 1 de Janeiro de 1999 faltavam 8 anos para se completar a prescrição, quer no regime do CPT, quer na LGT.

E, consequentemente, é de atender ao novo prazo, da LGT, de 8 anos, nos termos do artigo 297º do Código Civil, já que a lei antiga só seria de aplicar se, segundo ela, faltasse menos tempo do que segundo a lei nova para se completar o prazo.

Para determinar se a lei aplicável é o CPT ou a LGT a mais não há que atender: o artigo 297º n.º 1 do Código Civil estabelece, como regra, a aplicação do prazo novo, ressalvando, apenas, aqueles casos em que o devedor sairia prejudicado, ou seja, aqueles em que da aplicação do novo prazo, mais curto, resultasse um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga. A razão, como mostram a doutrina e a jurisprudência, é simples: se o legislador entendeu encurtar o prazo, é porque considerou excessivo o anterior – daí que o prazo mais curto se aplique à dívida cujo prazo já esteja em curso. Mas, para que assim se não aplique retroactivamente a lei, defraudando o credor, que não podia contar com o encurtamento do prazo, o novo só começa a correr com a vigência da lei que o consagra. Por outro lado, para que também o devedor não saia prejudicado, garante-se-lhe que nunca da aplicação da lei nova resultará um prazo mais extenso do que o fixado na lei antiga.

Não há, pois, que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova, para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido. Se, de acordo com o mecanismo do artigo 279º n.º 1 do Código Civil, a lei nova for a elegível, há que aplicá-la, sem mais.

Como acontece no caso vertente.

3.4. Ora, se o prazo prescricional atendível é de oito anos, e se começa a contar em 1 de Janeiro de 1999, ele esgotou-se em 1 de Janeiro de 2007. A não ser que, entretanto, algum estorvo se tenha oposto ao seu curso.

E não sobreveio tal obstáculo.

É verdade que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 49º da LGT, a impugnação interrompe a prescrição; e que, no caso, se acha pendente impugnação desde 20 de Dezembro de 1996, conforme estabelecido em sede de matéria de facto.

Mas a impugnação, constituindo um facto interruptivo da prescrição, ocorreu antes da vigência da LGT e os seus efeitos esgotaram-se, ainda, previamente à respectiva entrada em vigor, por força da paragem do processo por mais de um ano, que fez cessar o efeito interruptivo – como se viu.

Como, de acordo com o que já se disse, e por força da aplicação ao caso do regime da LGT, tendo em consideração, ainda, o artigo 279º n.º 1 do Código Civil, o que nos importa é o prazo decorrido a partir de 1 de Janeiro de 1999, não há que atender ao n.º 2 do artigo 49º da LGT.

O que vale por dizer que a prescrição se completou em 1 de Janeiro de 2007.

Aponte-se que, se fosse como defende a Fazenda Pública, a prescrição ainda hoje se não verificaria, já que a pendência da presente impugnação manteria interrompido o prazo. E, deste modo, a prescrição, que no regime do CPT já se teria completado, ainda não se verificara no novo regime. Solução que claramente afrontaria o disposto no artigo 48º n.º 1 da LGT (que adoptou um prazo mais curto do que o anterior) e os artigos 5º n.º 1 do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e 297º n.º 1 do Código Civil (que, preferindo o novo prazo, curam de obstar a que da sucessão de prazos legais de prescrição resulte, em qualquer caso concreto, um alongamento do prazo).

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos 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, com os presentes fundamentos.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 27 de Junho de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Pagamento da dívida exequenda antes da venda. Efeitos no processo de concurso de credores.*

### Sumário:

- I — Paga a dívida exequenda, antes da venda, no processo de execução fiscal, por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 265.º CPPT, é de declarar extinta a instância no processo de verificação e graduação de créditos por inutilidade superveniente da lide, não podendo prosseguir, assim, para cobrança de créditos reclamados.*
- II — Este regime, por ser especial, afasta o previsto no n.º 2 do artigo 920.º CPC para as execuções comuns.*

Processo n.º 446/07-30.

Recorrente: Centro Distrital da Segurança Social de Braga.

Recorrido: José da Silva Gomes & Ferreira Sociedade Imobiliária, SA e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** - O Centro Distrital de Segurança Social de Braga, não se conformando com o despacho do Mmo. Juiz “a quo” do TAF de Braga que não ordenou a continuação da execução para efectiva verificação, graduação e pagamento do seu crédito com a venda do bem penhorado, dele vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**A.** O Recorrente reclamou créditos por contribuições e respectivos juros de mora no processo executivo e apensos supra identificado.

**B.** Atendendo que o Executado procedeu ao pagamento da quantia exequenda, o Recorrente requereu, ao abrigo do art.º 920.º, 2 do CPC, o prosseguimento da execução para efectiva verificação, graduação e pagamento do seu crédito,

**C.** requerimento este que foi indeferido.

**D.** Não pode o Recorrente concordar e conformar-se com a decisão proferida. Na verdade,

**E.** na ausência de regulamentação do CPPT da questão em apreço, o julgador deverá socorrer-se de legislação análoga, que no caso em apreço, de acordo com o disposto no art.º 2.º do CPPT, será o CPC.

**F.** Na verdade, não estando regulado o prosseguimento da execução antes da venda no CPPT (mas também este diploma o não afasta ou proíbe), deverá o julgador, que não pode, por este motivo, abster-se de julgar, aplicar aos autos o disposto no CPC,

**G.** permitindo ao ora Recorrente ocupar o lugar de Exequente e

**H.** consequentemente diligenciar no sentido da venda do imóvel que se encontrava penhorado, com vista à verificação e graduação do seu crédito.

**I.** Pelo exposto, e, salvo melhor opinião, a douda sentença recorrida incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação do art.º 2.º CPPT e 920.º CPC.

### Termos em que,

Deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douda sentença proferida pelo Tribunal *a quo* com as devidas consequências legais, como é de **Justiça**.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** - É do seguinte teor o despacho recorrido:

*«Em 15/12/2006, foi proferida sentença nestes autos, segundo a qual se decretou a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide em virtude de se encontrar paga a quantia exequenda. Essa decisão foi notificada às partes.*

*O «Centro Distrital da Segurança Social» apresenta agora um requerimento mediante o qual solicita a continuação da execução nos termos do artigo 920.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.*

*Cumpra apreciar e decidir.*

*Para além do n.º 2 do artigo 920.º referir que o credor tem dez dias contados da notificação da extinção da execução e não do processo de Verificação e Graduação de Créditos que é um apenso à execução, determina o n.º 3 do artigo 265.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que: «O pagamento não sustará o concurso de credores se for requerido após a venda e só terá lugar, na parte da dívida exequenda não paga, depois de aplicado o produto da venda ou o dinheiro penhorado no pagamento dos créditos graduados».*

*Desta forma, a execução apenas poderia continuar caso o pagamento tivesse sido realizado após a venda. Conforme é sabido, nestes autos o pagamento foi efectuado antes da venda e esta dada sem efeito.*

*Assim, verifica-se na execução fiscal uma especificidade em relação à execução tramitada no processo comum, pelo que não é possível ordenar a continuação da execução conforme requer a Segurança Social.*

*Face ao exposto, não se ordena a continuação da execução para cobrança dos créditos da Segurança Social.*

*Notifique.*

*Braga, 18/01/2007.»*

**III** - Vem o presente recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz do TAF de Braga que não ordenou a continuação da execução para cobrança dos créditos reclamados pela Segurança Social por considerar que, face ao que dispõe o n.º 3 do artigo 265.º CPPT, a execução apenas poderia continuar caso o pagamento da dívida exequenda tivesse sido efectuado após a venda e não antes conforme sucedeu neste caso.

Entende o recorrente, porém, que não estando a situação em apreço prevista no CPPT (prosseguimento da execução a requerimento de credor reclamante apesar do pagamento da dívida exequenda antes da venda) deveria o Mmo. Juiz “a quo” ter aplicado subsidiariamente o n.º 2 do artigo 920.º CPC.

A questão que é, assim, objecto do presente recurso é a de se saber se, efectuado o pagamento da dívida exequenda em processo de execução fiscal antes da venda, o processo de verificação e graduação de créditos pode prosseguir a requerimento de credor reclamante.

A esse respeito, o que estabelece o n.º 3 do artigo 265.º CPPT é que *«o pagamento não sustará o concurso de credores se for requerido após a venda e só terá lugar, na parte da dívida exequenda não paga, depois de aplicado o produto da venda ou o dinheiro penhorado no pagamento dos créditos graduados».*

Ora, como se diz no acórdão de 15/2/07 desta Secção, proferido no recurso 1065/06, *“se nesta norma se diz que «o pagamento não sustará o concurso de credores se for requerido após a venda» é porque se for requerido antes da venda o sustará, pois, se assim não fosse, não se compreenderia a inclusão daquela condição».*

Por outro lado, também não colhe o argumento do recorrente quando diz que, na ausência de regulamentação desta matéria no CPPT, se deveria aplicar subsidiariamente o disposto no CPC.

Com efeito, não estamos perante um caso omissis mas sim perante um regime especial para o prosseguimento das execuções fiscais nos casos de pagamento da dívida exequenda, que é diferente do previsto no n.º 2 do artigo 920.º CPC para as execuções comuns, e que, por ser especial, se aplica preferencialmente no seu domínio específico de aplicação.

Donde, em processo de execução fiscal, se for efectuado o pagamento da dívida exequenda antes da venda, não se sustará o concurso de credores, antes se impondo a extinção da instância no processo de verificação e graduação de créditos por inutilidade superveniente da lide, como, de resto, foi decidido no caso em apreço.

Razão por que o despacho recorrido, que assim decidiu, nenhuma censura nos merece.

**IV** - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 15%.

Lisboa, 27 de Junho de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.



---

## **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.

---