



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

13 de Maio 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 3.<sup>o</sup> trimestre de 2007

---

**Acórdão de 5 de Julho de 2007.****Assunto:**

*Oposição à execução fiscal. Ilegalidade abstracta do acto de liquidação. Inexistência do imposto.*

**Sumário:**

- I — A ilegalidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT é só a chamada “ilegalidade abstracta” e não a ilegalidade em concreto, fundamento típico da impugnação judicial.*
- II — Estando em causa tão só a retenção na fonte de IRC sobre o rendimento dos juros pagos pela oponente a entidade não residente, resultante do empréstimo por aquela contraído junto desta, nenhuma dúvida é possível quanto à existência, na lei, do IRC, nos exercícios de 1996 e 1997.*
- III — Assim, a questão suscitada pela oponente não é uma questão de inexistência ou falta de suporte legal do tributo (no caso o IRC) mas sim uma questão de sujeição ou não sujeição à normal tributação em IRC por força da aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a França e de verificação dos respectivos requisitos.*
- IV — Trata-se, claramente de uma questão que contende com a legalidade concreta da liquidação e que está fora do âmbito de compreensão e de discussão do processo de oposição à execução fiscal.*

Processo n.º 129/07-30.

Recorrente: Ceva Saúde Animal – Proc. Farmacêuticos Imunológicos, 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 – Ceva Saúde Animal - Produtos Farmacêuticos Imunológicos, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a oposição que deduziu contra a execução instaurada para cobrança de IRC relativo aos anos de 1996 e 1997, no montante de € 5.792,62, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- A. A óptica de entendimento do Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, está eivada de erro de julgamento;
- B. A demanda/contradita da actuação do órgão fiscalizador, não acarreta de *per si*, a discussão da legalidade das liquidações em concreto;
- C. O que é pleiteado é a inexistência de tributo, por falta de suporte legal;
- D. A lista de fundamentos de oposição à execução fiscal consignados no artigo 204º do CPPT, apresenta uma estrutura taxativa;
- E. Não pode ser objecto de contenda a legalidade em concreto da dívida exequenda;
- F. A ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, distingue-se da ilegalidade em concreto por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou liquidação;
- G. A situação *sub judicie*, tem inteira subsunção normativa no artigo 204º, n.º 1, alínea a), do CPPT, dado que, não se está a discutir a legalidade em concreto do acto de liquidação;
- H. Alterca-se, sim, a violação do princípio da legalidade tributária, que acarretou a inexigibilidade da dívida exequenda por inexistência (por falta de suporte legal) do tributo;
- I. Inexistia, à data dos factos tributários, qualquer base legal que sustentasse a oposição da Administração Fiscal, e nessa medida, que validasse a possibilidade de se relevar um aspecto formal, em detrimento da substancialidade da relação jurídica;
- J. Está em causa, apenas e só a legalidade do tributo, e não em concreto das liquidações, por falta de suporte legal, por violação de normas constitucionais, mormente, o princípio da legalidade tributária;
- K. Não podendo, de todo, as Circulares, criar novas obrigações acessórias para os contribuintes, em face da sujeição desta ao princípio da legalidade material (artigo 8º, n.º 2, alínea c), da LGT;
- L. A dívida exequenda é inexigível, visto inexistir qualquer norma jurídica que sustente/suporte o tributo;

M. Só estaríamos perante uma contenda de ilegalidade em concreto se aspirássemos aferir se o acto de emissão do certificado de residência, enquanto acto administrativo, tinha carácter constitutivo, ou meramente, declarativo;

N. A recorrente seria obrigada a concordar com a oposição do Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, e portanto, assumir que a questão teria de ser analisada em sede de processo de impugnação judicial, se cotejasse aferir da correcta qualificação do acto administrativo e da inerente produção de efeitos jurídicos;

O. Conforme Jurisprudência citada, “Estamos perante um ilegalidade abstracta da liquidação, tal qual a vem entendendo a Jurisprudência – abstracta por não se consubstanciar num vício próprio do acto, incorrido por ocasião da sua prática, mas da norma que aplica, por inconstitucional, por isso incapaz de servir de alicerce a este como a outro qualquer acto tributário de liquidação”:

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, já que “e como bem se salienta na decisão recorrida, dúvidas não há de que a oponente vem discutir as liquidações adicionais de IRC dos anos de 1996 e 1997 com base no entendimento de que é aplicável a taxa normal.

Sendo que a questão suscitadas pela oponente não é uma questão de inexistência ou falta de suporte legal do tributo (no caso o IRC) mas sim uma questão de sujeição ou não sujeição à normal tributação em IRC por força da aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a França e de verificação dos respectivos requisitos.

Trata-se, claramente de uma questão que contende com a legalidade concreta da liquidação e que está fora do âmbito de compreensão e de discussão do processo de oposição à execução fiscal”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida decidiu-se que, atentos os termos da petição inicial e os articulados de fls. 57 e 66, “resulta que o que está em causa são as liquidações adicionais de IRC relativo aos anos de 1996 e 1997 pelo valor correspondente à diferença entre o retido na fonte, pela ora Oponente, de rendimentos constituídos por juros pagos a entidade não residente (12%, por aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e França) e o correspondente a 20% de tais rendimentos, por entender a Administração Fiscal que, no caso concreto, não é aplicável a referida Convenção”.

Sendo assim, “não existem dúvidas de que o que se pretende discutir é se assiste, ou não, razão à Administração Fiscal ao proceder às liquidações adicionais do IRC dos anos de 1996 e 1997 com base no entendimento de que aplicável é a taxa prevista no CIRC e não a taxa reduzida resultante da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e França.

E mais não é preciso para se concluir que é a ilegalidade concreta de tais actos de liquidação que aqui está em causa.

Assim, atento o disposto no artº 204º, n.º 1, alínea h) do CPPT e “porque a Oponente podia ter lançado mão da impugnação judicial pelo art. 99º e ss. do CPPT”, a oposição terá que improceder, já que não se fundamenta em nenhuma das situações previstas no citado artº 204º, n.º 1”.

É contra o assim decidido, como vimos, que se insurge a recorrente alegando, em síntese, que o que está em causa é apenas e tão só “a legalidade do tributo e não em concreto as liquidações, por falta de suporte legal, por violação de normas constitucionais, mormente, o princípio da legalidade tributária..., não podendo de todo as Circulares, criar novas obrigações acessórias para os contribuintes, em face da sujeição destas ao princípio da legalidade material (artigo 8º, n.º 2, alínea c), da LGT)”.

Daí que a dívida exequenda seja “inexigível, visto inexistir qualquer norma jurídica que sustente/ suporte o tributo”.

Pelo que a situação em apreço, tem inteira subsunção normativa no artigo 204º, n.º 1, alínea a), do CPPT, uma vez que o que está em causa é a ilegalidade em abstracto da liquidação.

Mas não assiste razão à recorrente.

3 – Com efeito, o fundamento do predo artº 204º, n.º 1, alínea a) do CPPT 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.

Como refere Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 872, citado no douto parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, “está-se, aqui, perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado.

Cabem aqui todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das norma constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente

em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto”.

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA de 7/11/01, in rec. n.º 26.297 e de 20/2/02, in rec. n.º 26.643.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece melhor opinião, não é esta a situação que encontramos no caso em apreço.

Com efeito, o que aqui está em causa é tão só a retenção na fonte de IRC sobre o rendimento dos juros pagos pela oponente a entidade não residente, resultante do empréstimo por aquela contraído junto desta.

Ora e assim sendo, como é, nenhuma dúvida é possível quanto à existência, na lei, do IRC, nos exercícios de 1996 e 1997.

E não colhe aqui o argumento que a oponente pretende retirar das Circulares n.º 2/73 de 29/1 e n.º 23/83 de 5/5, de acordo com o qual, a coberto destas mesmas Circulares, a Administração Fiscal teria criado um imposto resultante de uma obrigação acessória relativa às datas dos certificados de residência, violando assim o princípio da legalidade tributária consagrado no artº 103º da CRP.

Na verdade e da análise dessas Circulares, ressalta à evidência que estas não alteram e muito menos criam um novo imposto, como a oponente afirma. Como vimos, este já existe e está consagrado na lei.

Estas apenas determinam os requisitos de aplicação da Convenção para afastar a dupla tributação entre a França e Portugal e que se prendem com a forma e tempo em que deve ser accionada a referida Convenção.

Como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “a questão suscitada pela oponente não é uma questão de inexistência ou falta de suporte legal do tributo (no caso o IRC) mas sim uma questão de sujeição ou não sujeição à normal tributação em IRC por força da aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a França e de verificação dos respectivos requisitos.

Trata-se, claramente de uma questão que contende com a legalidade concreta da liquidação e que está fora do âmbito de compreensão e de discussão do processo de oposição à execução fiscal”.

Assim sendo, também não vemos em que é que daqui possa resultar qualquer violação do invocado princípio constitucional.

Sendo assim e por que não estamos perante uma ilegalidade abstracta da liquidação, não pode, por isso, servir de fundamento de oposição à execução fiscal, à luz do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Nem tão pouco cabe na alínea h) do citado normativo, uma vez que sempre a oponente podia ter deduzido impugnação judicial nos termos do artº 111º do CIRC.

Deste modo, bem andou o Mmº Juiz “a quo” ao julgar improcedente a oposição à execução fiscal por falta de fundamento legal.

4 – Por último e tal como se decidiu na sentença recorrida, sempre acrescentaremos que não é possível proceder à convoção da oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

Com efeito, 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 sua vez, 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”.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convoção é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide, por todos, acórdão de 21/6/00, in rec. n.º 24.605).

Ora, no caso em apreço e como resulta dos elementos recolhidos nos autos, as liquidações em causa tem como data limite de pagamento o dia 13/9/01 (vide fls. 32 e 33).

A presente oposição foi deduzida em 24/4/02 (vide fls. 3).

Deste modo e nesta data, já há muito que ia decorrido o prazo de 90 dias a que alude o artº 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT, pelo que esta seria, assim, intempestiva.

5 – Termos em que, face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* – *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 5 de Julho de 2007.**

Processo n.º 162/06-30.

Recorrente: Aníbal Joaquim Vieira de Castro.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Por despacho do Relator, de 2-5-2006, foi decidido que no presente processo não havia lugar a pagamento de taxa de justiça inicial, por as custas do processo não serem fixadas em função do valor da causa, mas, sim, por estar causa a apreciação de uma decisão proferida sobre um incidente inominado, dever ser fixada taxa de justiça, nos termos dos arts. 16.º do CCJ, sem prejuízo da possibilidade de dispensa, prevista no n.º 2 do mesmo artigo.

O referido despacho transitou em julgado, pelo que é de considerar assente no processo que a tributação do recurso jurisdicional em taxa de justiça de deve fazer nos termos do referido art. 16.º, n.ºs 1 e 2, para que remete o art. 18.º, n.º 3, normas essas aplicáveis por força do disposto no art. 73.-A, n.ºs 2 e 4, do CCJ.

No acórdão de fls. 238-243, condenou-se o Recorrente em custas e procuradoria, não se tendo, no entanto, fixado o montante da taxa de justiça.

O Recorrente vem agora requerer que seja fixada a taxa de justiça.

Apesar de o Recorrente não ter arguido nulidade ou pedido a reforma do acórdão, no prazo legal de 10 dias, o facto de a questão da tributação ser efectuada nos termos do art. 16.º já estar decidida por decisão transitada em julgado, sempre imporá que seja a decisão contida no referido despacho do Relator a que deve ser cumprida, atendo o preceituado no art. 675.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável.

Por isso, no pressuposto de que a tributação tem de fazer-se de acordo com o referido art. 16.º do CCJ, o referido acórdão contém uma omissão quanto a custas, por não ser indicado o valor da taxa de justiça, que pode ser suprida a todo o tempo, como permite a parte final do n.º 2 do art. 667.º do CPC.

Assim, ao abrigo desta norma e em nos termos dos referidos arts. 16.º, n.º1, e 18.º, n.º 3, do CCJ, fixa-se a taxa de justiça do recurso jurisdicional em 2 UC.

Não são devidas custas, pelo presente incidente de rectificação.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

**Acórdão de 5 de Julho de 2007.****Assunto:**

*Impugnação judicial. Petição indeferida por falta de objecto. Apresentação de nova petição.*

**Sumário:**

- I — Indeferida uma primeira petição inicial com fundamento em falta de objecto, por se não ter formado o presumido acto de indeferimento tácito atacado, não pode o impugnante socorrer-se da faculdade do artigo 4.º n.º 4 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, apenas aplicável à hipótese de indeferimento por ilegal cumulação de impugnações.*
- II — Uma segunda petição inicial não pode, também, ser apresentada ao abrigo do disposto no artigo 89.º, n.ºs. 1 e 2 do mesmo diploma, já que, em tal caso, não é possível que a nova petição observe as «prescrições em falta» na primeira.*
- III — Os artigos 476.º e 234.º-A do Código de Processo Civil não possibilitam, também, a apresentação dessa nova petição, por não serem aplicáveis no contencioso judicial tributário.*
- IV — Não sendo admissível a petição apresentada, inadmissível é a posterior ampliação do pedido.*

Processo n.º 358/07-30.  
 Recorrente: Teldeste – Telefones do Nordeste, Lda.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **TELDESTE – TELEFONES DO NORDESTE, LDA.**, com sede em Torre de D. Chama, Mirandela, recorre da sentença de 15 de Janeiro de 2007 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que, por caducidade do respectivo direito, absolveu a **FAZENDA PÚBLICA** da instância na impugnação judicial de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 2000 a 2002, inclusive.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A petição inicial apresentada pelo recorrente no âmbito do processo n.º 253/03.OBEMDL foi objecto da douta sentença proferida em 10/11/2005, que a indeferiu por considerar que o despacho da Senhora Directora de Finanças não constituía acto final do procedimento da inspecção, nos termos do art.º 54º, do CPPT e porque se verificava uma cumulação ilegal de impugnações, impeditiva do seu conhecimento nos termos do art.º 104º, do CPPT.

2ª

Tal decisão proferida foi objecto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, que por Acórdão de 5 de Abril de 2006 negou provimento ao recurso, dizendo que a impugnação judicial carecia de objecto, mas não alterou aquela decisão do TAFM, concluindo como “Termos em que, com a presente fundamentação, se acorda negar provimento ao recurso”.

3ª

De tal circunstancialismo resulta que a petição inicial não pode ser considerada como indeferida por falta de objecto, mas antes e apenas pelos fundamentos na 1ª conclusão.

4ª

Em face do indeferimento verificado, a recorrente apresentou em 28/04/2006 nova petição inicial que deu origem ao presente processo, o que fez invocando os art.ºs 2º, 4º, n.º 4 e 89º, n.ºs. 2 e 3, do CPTA (tendo por lapso referido o CPPT) e art.ºs 234º-A, n.º 1, parte final e 476º, do CPC.

5ª

Ao contrário da douta sentença recorrida, entende-se pela aplicabilidade dos art.º 2º quando conjugado com o art.º 4º, n.º 4, ambos do CPTA, na medida em que a decisão de 10/11/2005 indeferiu a petição porque se considerou que o despacho da Senhora Directora de Finanças não constituía acto final do procedimento da inspecção, nos termos do art.º 54º, do CPPT e porque se verificava uma cumulação ilegal de impugnações, impeditiva do seu conhecimento nos termos do art.º 104º, do CPPT.

6ª

Tendo sido este último fundamento que motivou o não pedido de esclarecimentos à impugnante, ora recorrente — cfr. fls. 4 da douta sentença de 10/11/2005, parte inicial.

7ª

Para além dos fundamentos na conclusão anterior, o expressamente previsto no n.º 3 do art.º 89º, do CPTA deveria ter fundamentado também a admissão da petição inicial, enquanto possibilidade prevista no n.º 2 do mesmo preceito.

8ª

O disposto no art.º 476º do CPC, quando conjugada com o disposto no art.º 234º-A, n.º 1, do CPC, é susceptível de, da mesma forma, legitimar a possibilidade de apresentação de nova petição, circunstância negada também na douta sentença recorrida.

9ª

De qualquer forma, seria sempre legítima e deveria ter sido admitida a ampliação do pedido formulada na resposta à contestação, nos termos dos art.ºs 473º, do CPC e art.º 63º, n.º 2, parte final, do

CPTA, que permite que o objecto da acção pode ser ampliado quando sobrevier acto administrativo cujo efeito se oponha à utilidade pretendida no processo.

10ª

Desta forma e ainda que se entendesse pela falta de objecto na data da entrada da impugnação (14/09/2005), a existência posterior de tal acto de indeferimento tácito, reconhecido pela fazenda pública, legitimaria sempre a pretensão da impugnante, por ampliação do pedido e de forma a permitir aquilo que é efectivamente o objecto dos autos – a apreciação das liquidações postas em crise em sede de IVA e IRC.

11ª

Sendo que a apreciação da legalidade das liquidações efectuadas estaria também legitimada por força da aplicação do princípio da adequação formal — cfr. artº 265º-A, do CPC.

12ª

A petição inicial deveria ter sido admitida, também em cumprimento do princípio do favorecimento do processo, ou princípio *pro actione*, em concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça administrativa e do princípio à tutela jurisdicional efectiva – cfr. artº 20º da CRP -, que desta forma foram violados.

13ª

Como foram violados os artºs 2º, 4º, n.º 4 e 89º, n.ºs. 2 e 3, do CPTA e artºs 234º-A, n.º 1, parte final e 476º, do CPC.

Nestes termos e nos demais de direito doutamente supríveis, deve ser revogada a douda sentença recorrida, sendo admitida a petição de impugnação, com os legais efeitos».

1.2. Não há contra-alegações.

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

«A nosso ver o presente recurso não merece provimento em qualquer uma das suas vertentes. Vejamos:

1. Nas conclusões 1 a 3 alega-se que a petição inicial não pode ser considerada como indeferida por falta de objecto, mas sim porque o despacho da Senhora Directora de Finanças não constituía acto final do procedimento da inspecção, nos termos do artº 54º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e porque se verificava uma cumulação ilegal de impugnações, impeditiva do seu conhecimento nos termos do artº 104º, do mesmo Código.

Esta argumentação não procede, como é manifesto, e como se salientava já na douda sentença recorrida.

Sendo que tal conclusão ressalta meridianamente da análise do Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo a fls. 141 e segs. dos autos, decisão em que se concluiu (fls. 143 e 143 v.) que a presente impugnação não tinha objecto, à míngua de formação de acto tácito impugnado, pelo que perfeitamente se justificava o seu indeferimento liminar.

Como se constata daquele aresto o fundamento do indeferimento liminar foi efectivamente a inimpugnabilidade do acto impugnado por falta de objecto e não a cumulação ilegal de pedidos.

2. Alega também a recorrente que a admissão da petição inicial encontraria ainda fundamento no disposto no artº 89º, nsº 2 e 3 do CPTA, invocando para tal a «redacção legal» dos preceitos citados, que «reforça o direito de admissão da nova petição apresentada».

A nosso ver também aqui carece de razão.

O disposto no artº 89º, n.º 3 do CPTA permite a renovação da instância em todos os casos ali exemplificativamente enunciados, em que estão em causa excepções dilatórias supríveis, ou seja quando o pedido formulado em processo impugnatório não tenha sido o adequado, por erro na qualificação do acto jurídico impugnado como norma ou como acto administrativo ou na identificação do acto impugnável.

Mas tal não sucederá, não, quando, como no caso subjudice, se verifique a existência de uma excepção dilatória insuprível.

Ora a inimpugnabilidade do acto impugnado por falta de objecto constitui uma excepção dilatória insuprível e, como tal não admite a renovação da instância — cf. neste sentido Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao CPTA, pag. 459 e 461.

3. Alega por fim a recorrente que o disposto no art. 476º do Código de Processo Civil, quando conjugado com o disposto no art. 234º-A, n.º 1, do Código de Processo Civil, é susceptível de, da mesma forma, legitimar a possibilidade de apresentação de nova petição.

Como se vê de fls. 128 v. a decisão recorrida considerou – e nesta parte dela discordamos – que a norma em causa (artº 476º do Código de Processo Civil) não tem aplicação ao caso subjudice por se referir aos casos de recusa da petição inicial pela secretaria com eventual reclamação para o juiz.

Mas parece-nos não ser essa a hipótese considerada e invocada no recurso já que, como ali se argumenta, o benefício concedido ao autor no art. 476º do Código de Processo Civil, traduzido na possibilidade de apresentação de nova petição, com efeitos retroactivos à data de apresentação da primeira, resulta da remissão final do n.º 1 do artº 234-A do Código de Processo Civil para aquele normativo.

Ponto é saber se aqueles normativos se aplicam ao contencioso administrativo.

E aqui a resposta será negativa já que entendemos que o disposto nos artigos 234-A, no 1 e 476º do Código do Processo Civil não é aplicável ao processo de contencioso administrativo, mesmo nos casos de rejeição liminar ou imediata do recurso, uma vez que só o poderia ser, supletivamente, na ausência de disciplina própria da lei processual nos tribunais administrativos e fiscais – o CPTA.

Ora o CPTA oferece um regime próprio para a sanção das excepções dilatórias que obstem ao prosseguimento do processo (que é o dos arts. 88º, n.º 2 e 89º n.º 3) regime esse que obsta à aplicação supletiva do Código de Processo Civil (artº 1º do CPTA).

Daí que se entenda, tal como foi decidido pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo no âmbito da LPTA (cf. Acórdão do Pleno da 1ª secção de 27.11.2003, recurso 46907 e Acórdão da mesma secção de 18-05-2006, processo 0514/05, ambos in [www.dgisi.pt](http://www.dgisi.pt)) que o mecanismo previsto no artº 476º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artº 234-Aº do mesmo diploma, não é aplicável no contencioso administrativo, mesmo nos casos de rejeição liminar ou imediata do recurso.

Improcederá pois, também nesta parte, a argumentação da recorrente.

No mais, e pela fundamentação constante da douta sentença recorrida, nomeadamente quanto à pretensão de ampliação do pedido, deverá, em nosso parecer, ser negado provimento ao recurso, confirmando-se o julgado recorrido».

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

2. Vem provada a seguinte factualidade:

«1)

Em 14-09-2005 a impugnante “Teldeste — Telefones do Nordeste, Ld.ª, apresentou neste Tribunal impugnação judicial, a qual deu origem ao processo n.º 253/05.O8BEMDL.

2)

A petição inicial foi liminarmente indeferida por ilegalidade da impugnação — fls. 82 a 83 do respectivo processo.

3)

A impugnante não se conformou e recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo que por Acórdão de 5 de Abril de 2006 negou provimento ao recurso, dizendo que a impugnação judicial carecia de objecto — fls. 141 a 144 do respectivo processo.

4)

O Acórdão foi notificado à recorrente por carta registada em 07-04-2006 — fls., 145 do respectivo processo.

5)

Em 28-04-2006 a impugnante invocando o disposto nos artigos 2º, 4º, n.º 4 e 89º, n.ºs 2 e 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (referindo-se por lapso ao Código de Procedimento e de Processo Tributário), deu entrada neste Tribunal de nova petição inicial para impugnação das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado dos anos de 2000, 2001 e 2002.

6)

Em 03-05-2005 deu entrada no Serviço de Finanças de Mirandela reclamação graciosa relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado dos anos de 2000, 2001 e 2002 — processo apenso».

3.1. A recorrente apresentou, em 14 de Setembro de 2005, uma petição de impugnação que em 10 de Novembro seguinte foi indeferida por ilegal acumulação de impugnações e por o despacho da directora de fianças não constituir o acto final do procedimento.

Da decisão da 1ª instância foi interposto recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, que a confirmou, mas com diferente fundamento: a falta de objecto, uma vez que se não formara o acto tácito que a recorrente atacava em juízo.



Uma segunda petição de impugnação, apresentada pela recorrente em 28 de Abril de 2006, foi liminarmente rejeitada por intempestividade. Considerou a decisão judicial agora recorrida que nenhuma das disposições legais ao abrigo de que ela pretendia colocar-se – os artigos 2º, 4º n.º 4 e 89º n.ºs. 2 e 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 467º do Código de Processo Civil (CPC) lhe permitiam apresentar nova petição na sequência do indeferimento da de 14 de Setembro de 2005, aproveitando-se a data de entrada desta, recusada pela 1ª instância; e que a recorrente não estava já em tempo para impugnar o indeferimento presumido da reclamação graciosa.

3.2. É quanto basta para concluir pela improcedência das seis primeiras conclusões da alegação da recorrente.

Tais conclusões assentam na errónea asserção de que a primeira petição – de 14 de Setembro de 2005 - foi indeferida por haver ilegal cumulação de impugnações e por o acto recorrido não constituir o acto final do procedimento.

A realidade é, antes, aquela que a recorrente rejeita (conclusão 3ª): a petição foi indeferida por carecer de objecto, porque visava um acto silente que se não formara. Este o sentido da decisão do Supremo Tribunal Administrativo que transitou em julgado – já que a decisão da 1ª instância, assente nos motivos apontados na 1ª conclusão, não se consolidou, por dela ter sido interposto recurso jurisdicional de que resultou a sua confirmação, mas com os fundamentos constantes do acórdão do Tribunal superior, não coincidentes com os da sentença então apreciada.

E, assim sendo, não era possível à recorrente socorrer-se do disposto no n.º 4 do artigo 4º CPTA, cujo campo de aplicação se restringe aos casos de a inicial petição ser rejeitada por ilegal cumulação de impugnações.

3.3. Considera a recorrente (conclusão 7ª) que, em todo o caso, a nova petição devia ter sido admitida, por força do disposto no artigo 89º n.ºs 2 e 3 do CPTA.

Na verdade, de acordo com esta disposição legal, a «inimpugnabilidade do acto impugnado», obstando ao prosseguimento do processo, «não impede o autor de, no prazo de 15 dias contado da notificação da decisão [de absolvição da instância do réu, sem prévio despacho de aperfeiçoamento], apresentar nova petição, com observância das prescrições em falta, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação».

Mas esta faculdade de apresentação de nova petição supõe, como aponta o n.º 2 do artigo, que não tenha havido, podendo haver, despacho de aperfeiçoamento; e que seja possível a «observância das prescrições em falta». Em súmula, que o defeito que levou à absolvição da instância seja susceptível de emenda.

Tanto assim que o n.º 3 aponta que o n.º 1 não é em todos os casos aplicável, como patenteia a expressão «o disposto no número anterior é **designadamente aplicável** quando (...)» (o destaque é nosso).

Ora, se o acto impugnado não existe, como julgou este Supremo Tribunal Administrativo mediante o acórdão de 5 de Abril de 2006, por se não ter formado, não é possível evitar que uma nova petição contra ele dirigida escape à falta de objecto que levou ao afastamento da primeira. É claro que, entretanto, o acto presumido pode ter-se formado – mas, nesse caso, já não estaremos perante a apresentação da primitiva petição corrigida, mas de uma nova impugnação, dirigida contra outro acto que não o inicialmente atacado. Acto esse que é necessariamente posterior, não fazendo, assim, sentido o uso da faculdade do n.º 2 do artigo 89º do CPTA, pois não seria possível ficcionar que a segunda petição dera entrada na data da primeira, quando ainda o acto impugnado não existia...

3.4. Defende, ainda, a recorrente, que também os artigos 476º e 234º-A n.º 1 do CPC, conjugados, lhe permitiam apresentar a petição que não foi aceite pelo Tribunal *a quo*.

De acordo com este acervo normativo, o indeferimento liminar da petição pela verificação de uma excepção dilatória insuprível permite ao autor que substitua, em 10 dias, a inicial petição por uma nova.

Trata-se de um regime não coincidente com o consagrado pelos artigos 88º e 89º do CPTA, que apontam os casos em que é permitido o uso da faculdade de apresentação de uma nova petição substitutiva da primeira.

Donde resulta, desde logo, que o regime do CPC não possa, aqui, aplicar-se.

Com efeito, o diploma adjectivo que vigora nos tribunais judiciais é de aplicação meramente supletiva nos tribunais administrativos e fiscais – cfr. os artigos 7º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, 2º alínea e) da Lei Geral Tributária, 1º do CPTA e 2º alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Mais especificamente, no processo judicial tributário, a existência de um caso omissio, ou seja, não regulado no CPPT, resolve-se mediante o apelo, sucessivo e excludente, às normas indicadas no dito artigo 2º. Vale isto por dizer que, encontrada uma norma capaz de suprir a omissão no CPTA, não há que continuar a procurá-la no CPC.

Na situação que nos ocupa, o caso omissio ocorre no CPPT, mas não no CPTA, sendo, por isso, de ignorar o regime do CPC, pelo que não colhe o fundamento da conclusão 8ª das alegações de recurso.

3.5. Pretende, ainda, a recorrente (conclusões 9ª e 10ª), que «seria sempre legítima e deveria ter sido admitida a ampliação do pedido formulada na resposta à contestação, nos termos dos art.ºs 473º, do CPC e art.º 63º, n.º 2, parte final, do CPTA».

Mas, no caso, a segunda petição foi indeferida por intempestiva, ou seja, por, aquando da sua apresentação, terem decorrido mais do que 90 dias contados da formação do acto tácito de indeferimento da reclamação graciosa. Como assim, não se trata, aqui, de ter sido praticado, após a apresentação da petição, acto «cujos efeitos se oponham à utilidade pretendida no processo», como consta da parte final do artigo 63º n.º 2 do CPTA, que a recorrente pretende aplicável.

A questão da admissibilidade da ampliação do pedido na resposta à contestação só poderia colocar-se, pertinentemente, se fosse tempestiva a petição inicial.

Não o sendo, o processo não podia prosseguir, e não faria qualquer sentido a ampliação do pedido.

3.6. Por último, não colhe a alegação da recorrente de que, ao decidir como decidiu, a sentença impugnada violou os princípios constitucionais do acesso à justiça e da tutela jurisdicional efectiva.

Porém, a Constituição, ao assegurar o acesso ao direito e aos tribunais, e a tutela efectiva em defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, não proíbe o legislador ordinário de estabelecer regras, atinentes, designadamente, aos prazos e formas por que os cidadãos devem dirigir-se aos órgãos judiciais.

O que no presente processo se decidiu não foi que a recorrente estava impedida de contestar em juízo os actos de liquidação, mas só que o não podia fazer com a primeira petição, por o processo carecer de objecto; nem com a segunda, por a lei processual lhe não facultar a respectiva apresentação, no condicionalismo verificado, nem estar em tempo para impugnar um acto presumido que se formara há mais de 90 dias.

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

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

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 5 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Contribuições para a Segurança Social. Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Prescrição. Cômputo do prazo. Interrupção.*

### Sumário:

- I — A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.*
- II — Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil.*
- III — Se o prazo de prescrição for interrompido pela instauração, ou citação, na execução fiscal, fica inutilizado todo o tempo decorrido até esse momento, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil -, sempre salvo o caso da cessação do respectivo efeito interruptivo.*

Processo n.º 359/07-30.

Recorrente: Marcelino Costa & Trindade, Lda.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Faro, IP.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Marcelino, Costa & Andrade, Lda., vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal para cobrança de contribuições para a Segurança Social.

Fundamentou-se a decisão em que, sendo o prazo de prescrição de 5 anos, nos termos do artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrada em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, ocorreu em 4 de Fevereiro de 2006, transferindo-se, todavia, para 6 seguinte, já que aquele dia calhou a um sábado e o dia 5 ao domingo. E, assim sendo, como a citação na execução fiscal respectiva teve lugar neste dia 6, interrompeu a prescrição que, assim, se não verifica.

A recorrente formulou 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 seu efeito, sem necessidade de 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 dos prazos 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.*

Por sua vez, concluiu o Instituto:

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 02/2000.*

2 – *De acordo com o disposto no art. 119.º da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (verificados) 180 dias após a data da sua publicação, ou seja, termina no dia 05/02/01.*

3 – *O decurso do prazo de prescrição de 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 o dia 05/02/06 foi um domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, ie, 06/02/06, de acordo com o disposto no art. 279.º alínea e) do Código Civil, aplicável por força do art. 296.º do mesmo diploma legal.*

5 – *Veja-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 Acórdão n.º 68/06.6B6PNF do Tribunal Central Administrativo Norte.*

6 – *A citação interrompe a prescrição, nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da LGT, 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 Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, dada a predita transferência do prazo, de sábado para o primeiro dia útil seguinte – 6 de Fevereiro -, sendo que o artigo 279.º do Código Civil não tinha de prever o sábado, dado que só a partir da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho, é que as secretarias judiciais passaram a encerrar naquele dia.

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

Em sede factual, vem apurado que:

- *Na execução fiscal (e apensos) executam-se créditos por contribuições para a segurança social referentes aos períodos de 04-1996 a 02-2000.*

- *A oponente foi citada para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.*

Vejamos, pois:

Está em causa, nos autos, a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de Maio de 1998 a Fevereiro de 2000.

À data vigorava, para o efeito, o artigo 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, que fixava o prazo de prescrição em dez anos.

Todavia, o artigo 63.º, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, fixou-o em cinco anos.

Por modos que, nos termos do artigo 279.º do Código Civil, é este o prazo aplicável, contado “a partir da entrada em vigor da lei nova”.

Pelo que a primeira questão dos autos é justamente a da sua entrada em vigor.

E, a tal propósito, estabelece o artigo 119.º da dita Lei 17/2000 que “a presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação”.

Assim, na sua interpretação puramente literal e por mera contagem aritmética, teriam de passar 180 dias sobre aquela data de 8 de Agosto de 2000 – já que o primeiro dia não entra no cômputo do prazo – artigo 279.º, alínea *b*) -, o que situaria o início da vigência em 5 de Fevereiro de 2001.

Mas não será esse o modo mais correcto de ver as coisas.

Na verdade, estabelece o artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, que, na falta de fixação do dia, os actos legislativos e os outros actos de conteúdo genérico “entram em vigor no 5.º dia após a publicação”.

Saliente-se que o “quinto dia” não corresponde à passagem de cinco dias mas de quatro: assim, a lei entra em vigor no 5.º dia após a publicação e não passados cinco dias, após este momento.

Trata-se, no primeiro caso, de um nome numeral ordinal e, no segundo, de um cardinal, aquele mostrando a ordem, o lugar numérico que as coisas, animais ou pessoas ocupam numa série e este determinando o número exacto das mesmas.

Todavia, dada a geral dificuldade de lidar com os números ordinais (para já não falar dos proporcionais – multiplicativos e partitivos – e dos colectivos), sobretudo quando estes tenham de dizer-se em mais de dois numerais simples, a prática jurídica tem considerado, para o falado efeito da determinação do início da vigência das leis, os números cardinais como se fossem ordinais.

Por simetria com a dita Lei n.º 74/98, deveria assim ter-se dito que a Lei n.º 17/2000 entrava em vigor no centésimo octogésimo dia após a data da sua publicação.

Dada, pois, a dita prática jurídica e porque estamos em matéria garantística de prazos, tem-se a Lei n.º 17/2000 por entrada em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001.

Pelo que o prazo prescricional de 5 anos, previsto no seu artigo 63.º, n.º 2, se completou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Modo de ver que levanta a segunda questão dos autos.

Com efeito, segundo dispõe o artigo 279.º, alínea *e*), do Código Civil, “o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver que ser praticado em juízo”.

Assim, há que equacionar a questão de saber se o prazo prescricional terminado ao sábado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Este artigo 279.º aplica-se ao termo dos prazos, transferindo-o para o primeiro dia útil seguinte, se este se verificar em domingo ou dia feriado. O que bem se compreende, pois, se assim não fosse, o prazo seria diminuído em, pelo menos, um dia.

Com efeito, tal normativo vale, “*mutatis mutandis*, para a fixação dos prazos legais” (cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*), que não só em matéria de negócios jurídicos <sup>(1)</sup>, aplicando-se a prazos relevantes para a prática de actos.

A razão de ser do artigo 297.º, ao ordenar a predita transferência de prazos, concretiza-se em que, se há prazos que não têm que ser praticados em juízo, como normalmente acontece relativamente aos negócios jurídicos, outros têm efectivamente de ser praticados nos tribunais, como é o caso dos prazos judiciais, tendo o legislador resolvido equipará-los para tal efeito.

É que, enquanto os prazos processuais se suspendem nas férias judiciais (excepto se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes) e o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte se terminarem em dia em que os tribunais estejam encerrados - artigo 144.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil -, os prazos substantivos, normalmente mais longos, não sofrem tal suspensão nas férias, feriados ou fins de semana. Todavia, nos preditos termos do artigo 279.º, o termo do seu prazo, ocorrendo num destes dias, transfere-se para o primeiro dia útil. Caso contrário, o interessado teria menos prazo do que o concedido por lei para praticar o acto.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Março de 1991, processo n.º 002785.

Ora, o instituto da prescrição visa sancionar a negligência do titular do direito: não tendo sido exercido, o direito extingue-se decorrido este prazo – que, atenta a sua finalidade, se pode suspender e/ou interromper.

Pelo que, apesar de constituir uma garantia do devedor – decorrido o prazo prescricional, o devedor pode opor-se ao exercício do direito, não por este ser impossível mas por tal exercício já não ser razoável -, o termo do prazo é, nos preditos termos, mais relevante para o titular do direito.

E, assim sendo, o artigo 279.º, alínea *e*), primeira parte, do CC, é aplicável ao prazo de prescrição, mas já não sempre a segunda: é que o termo do prazo que termine nas férias judiciais apenas se transfere para o primeiro dia útil “se o acto (...) tiver que ser praticado em juízo”.

Ora, o prazo de prescrição não carece de qualquer acto praticado em juízo para decorrer. A sua interrupção é que pode operar-se por acto praticado em juízo.

Trata-se, pois, de realidades jurídicas distintas, mas articuladas: o prazo substantivo de prescrição obedece às regras do artigo 279.º do CC e o prazo processual da citação é disciplinado, não por esta norma, mas pelas dos artigos 143.º e 144.º do CPC, sendo que, nos termos do n.º 2 daquele primeiro inciso normativo, as citações podem ser efectuadas durante o período das férias judiciais.

Isto é, a citação realizada durante as férias judiciais interrompe o prazo de prescrição que esteja a decorrer, pelo que não é necessário que tal prazo se transfira para o primeiro dia útil após as férias, uma vez que o titular do direito pode, neste período, interromper a prescrição.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 24 de Janeiro de 2007, processo n.º 06S3757.

Sucede, portanto, que, como ficou dito, o termo do prazo prescricional de 5 anos, previsto no artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, se verificou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Todavia, a dita alínea e) apenas prevê apenas a transferência dos prazos que terminem ao domingo, dia feriado e nas férias judiciais (neste último caso, só se o acto tiver que ser praticado em juízo, nos preditos termos).

Contudo, a solução é a mesma.

Em 1966, ano em que foi aprovado o Código Civil, as secretarias judiciais estavam abertas aos sábados, situação que só foi alterada em 1980, com o artigo 3.º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho, que reestruturou as secretarias judiciais.

Aliás, note-se que o artigo 144.º, n.º 2, do CPC, a que se fez referência, por ter sido alterado em 1985, já equipara os sábados aos domingos e dias feriado.

Sendo que, mesmo antes de 1980, se entendia que os prazos que findassem aos sábados, transferiam o seu termo para o dia útil seguinte – cfr. o assento de 16 de Março de 1981, *in Boletim*, n.º 295, p. 115, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 9 de Junho de 1988 – processo n.º 1893 e VAZ SERRA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 105, p. 345.

Ou seja, o último dia do prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000 foi 6 de Fevereiro de 2006, segunda-feira, dia em que a recorrente foi citada.

Importa, pois, verificar se ocorreu algum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, sendo certo que nos autos estão em análise contribuições para a segurança social relativas aos meses de Maio de 1998 a Fevereiro de 2000 e só o artigo 63.º daquele último diploma legal veio regular, pela primeira vez, esta matéria no âmbito das contribuições ora em crise.

E, assim sendo, as disposições relevantes, de acordo com a data em que ocorreu o facto tributário, são, sucessivamente, o artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária ou o artigo 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, uma vez que apenas as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, valendo as de natureza substantiva apenas para os factos posteriores à entrada em vigor destes diplomas.

Todavia, no caso dos autos, atento o disposto no artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, a todas as dívidas é aplicável este último diploma, pois que se trata de lei que estabelece um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior, não faltando, segundo a lei antiga, menos tempo para o prazo prescricional se completar.

Na verdade, mesmo relativamente à dívida mais antiga, de Maio de 1998, e mesmo não tomando em linha de conta a instauração da execução, que, se anterior à LGT, interrompia a prescrição, isto é, considerando o prazo de 8 anos desta lei, faltavam, 4 de Fevereiro de 2001, mais de 5 anos para o prazo de prescrição se completar, pelo que é este o prazo aplicável.

Ora, a Lei n.º 17/2000 entrou em vigor, como se disse, em 4 de Fevereiro de 2001, sendo pois aplicáveis os ditos artigos 49.º, n.º 1, e 63.º, n.º 3, que estatuem que a citação interrompe a prescrição.

E tendo a citação da execução interrompido a prescrição no último dia do prazo, todo o tempo decorrido entre 4 de Fevereiro de 2001 e 6 de Fevereiro de 2006 ficou inutilizado, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil – que não se encontra decorrido.

Pelo que não se encontram prescritas as dívidas em causa.

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

Custas pela recorrente, na instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* (revendo posição, quanto à fundamentação) — *Lúcio Barbosa* (voto a decisão e parte da fundamentação).

(<sup>1</sup>) Como refere MÁRIO DE BRITO, *Código Civil anotado*, vol. I, p. 342, nota 570: “O artigo fala em termo e em prazo. Termo é a fixação de tempo pela referência a certa data: - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vence em determinado dia. Prazo é a fixação de tempo com referência a uma série de momentos temporais (anos, meses ou anos): - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vencerá no prazo de um ano.

**Acórdão de 5 de Julho de 2007.****Assunto:**

*Impugnação judicial. Execução fiscal. Prestação de garantia. Prescrição da obrigação tributária. Inutilidade superveniente da lide.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do n.º 3 do artigo 34.º CPT, o prazo de prescrição da obrigação tributária interrompe-se com a instauração da impugnação judicial, recomeçando a contar-se se este processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.*
- II — É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por ter prestado garantia, mas já o não é a falta de movimento da impugnação judicial durante mais de um ano.*
- III — Mesmo estando o credor impedido de cobrar coercivamente a dívida exequenda, por ter sido prestada garantia, a paragem da impugnação judicial por mais de um ano faz cessar o efeito interruptivo resultante da sua dedução.*
- IV — Constatada a prescrição da obrigação tributária impugnada, é de julgar extinta a instância de impugnação judicial por inutilidade superveniente da lide.*

Processo n.º 407/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Meribérica Liber Editores, Lda.

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 decisão do Mmo. Juiz do 2.º Juízo do TAF de Lisboa que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a impugnação judicial deduzida por Meribérica – Liber Editores, Lda., contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1992, dela vem 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 32 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 ali 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 dita 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 vem a impugnante dizer que:

1.º- A sentença recorrida veio declarar prescrita a obrigação tributária respeitante ao IRC de 1992;

2.º- Entende o ilustre Representante da Fazenda Pública que tal prescrição não se verificou no caso *sub judice* uma vez que a suspensão do processo de execução decorrente da dedução de impugnação judicial e da prestação de garantia teve por efeito a suspensão do prazo de prescrição;

3.º- Salvo o devido respeito não assiste razão ao ilustre Representante da Fazenda Pública;

4.º- Com efeito, só a impugnação judicial constitui, no caso *sub judice*, o “1.º e único facto interruptivo relevante”, todas as causas interruptivas ocorridas posteriormente, no caso vertente a instauração do processo de execução fiscal, não têm a virtualidade de interromper ou suspender o prazo de prescrição;

5.º- Trata-se, na verdade, de entendimento que colhe pleno apoio na jurisprudência dos tribunais tributários, como se alcança do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte de 11/01/2007, no processo n.º 00007/99, no qual se refere que “*Travada a prescrição por uma das causas previstas na lei, tornam-se inconsequentes factos ou causas seguintes, ainda que idóneas a provocar a interrupção da prescrição, porquanto a lei não quer interrupções sucessivas da prescrição; é que o prazo de prescrição que, interrompido, volta a decorrer, é insensível à ocorrência de novos factos a que a lei atribui efeito interruptivo*”. (sublinhado nosso);

6.º- Em face de todo o exposto, entende a Recorrida que bem andou o Tribunal *a quo* ao declarar na sentença sob recurso a prescrição da obrigação tributária, razão pela qual deve o recurso interposto nos presentes autos pelo ilustre Representante da Fazenda Pública ser julgado improcedente.

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** – Está assente a seguinte factualidade:

1. Em 2/4/96 foi deduzida a presente impugnação judicial na repartição de finanças do 2.º bairro fiscal de Lisboa referente à liquidação de IRC de 1992.

2. Em 19/3/2001 foi lavrado despacho pelo chefe da repartição de finanças a mandar proceder de conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 134.º do CPT.

3. Em 31/5/96 foi instaurado o processo executivo n.º 3301-96/100763.7.

4. Em 11/7/96 foi apresentada garantia bancária para suspender a execução.

**III** – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que, constatada a prescrição da obrigação tributária impugnada, julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1992.

Para o Mmo. Juiz “a quo” o prazo de prescrição começou a correr em 1/1/93 pelo que até à instauração da impugnação judicial, ocorrida em 2/4/96 (primeiro facto interruptivo relevante, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º CPT, aqui aplicável), decorreram 3 anos, 3 meses e 1 dia.

Tendo, porém, este processo estado parado por facto não imputável à impugnante desde essa data até 19/3/2001, o prazo de prescrição voltou a correr um ano após a instauração da impugnação judicial.

Nesta medida, somando o prazo decorrido até à instauração da impugnação com aquele que decorreu após a sua paragem por mais de um ano por facto que não é imputável ao contribuinte, verifica-se que o prazo de prescrição de dez anos previsto no artigo 34.º CPT se completou já em 1/1/2004.

Contrariamente ao decidido, entende o representante da Fazenda Pública, ora recorrente, que a obrigação tributária não prescreveu porquanto, tendo sido prestada garantia para suspender o processo de execução fiscal entretanto instaurado, deve entender-se que a suspensão deste processo terá de ser acompanhada pela suspensão do prazo de prescrição, pois, caso contrário, estar-se-ia a beneficiar o devedor.

Não tem, porém, razão o recorrente.

É que, embora seja imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por ter prestado garantia, não foi esta paragem que deu azo à prescrição.

Com efeito, o que sucedeu no caso em apreço é que estando interrompido o decurso do prazo de prescrição devido à instauração da impugnação judicial deixou de estar por força da paragem desta por mais de um ano por facto que de modo algum pode ser imputado à recorrida.

E estando, neste caso, a impugnação judicial – que teve a virtualidade de interromper a prescrição – parada por mais de um ano por facto que não é imputável ao contribuinte, é evidente que o prazo de prescrição volta a correr, indiferente à prestação da garantia entretanto prestada.

E não se diga que tal entendimento beneficia o devedor na medida em que, estando o credor impossibilitado de prosseguir com a cobrança da dívida por causa da garantia prestada, o prazo de prescrição continua a correr, pois em circunstâncias normais isso não sucederia (prestada a garantia, o prazo de prescrição continuaria interrompido e nenhum prejuízo havia para o credor).

Só que aqui esse prazo só volta a correr por motivo alheio à impugnante – a paragem do processo de impugnação judicial por mais de um ano – e que é da inteira responsabilidade do Estado, a quem incumbe assegurar uma justiça tempestiva, imputando-lhe a lei as consequências da demora excessiva nessa prestação (acórdão deste Tribunal de 9/8/06, no recurso 229/06).

E, sendo assim, somado o tempo decorrido desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário (1/1/1993) até à data da instauração da impugnação judicial (2/4/06) com o que decorreu após a cessação do efeito interruptivo, temos que a prescrição da obrigação tributária ocorreu, na verdade, em 1/1/04, pelo que, bem andou o Mmo. Juiz “a quo” ao julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

**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, a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 5 de Julho 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 482/07-30.

Recorrente: Manuel Ferreira da Rocha, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “Manuel Ferreira da Rocha Lda.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 31-1-2007, proferida nos presentes autos de impugnação judicial, em que, nos seus próprios dizeres, «face à intempestividade da impugnação, decide-se, negar provimento ao processo» – cf. fls. 69 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 92 e 93.

1) A douta sentença do tribunal a quo padece de incorrecções e deficiências, impossibilitando uma aplicação correcta do direito aos factos;

2) A impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade dos actos de liquidação é feita através de impugnação judicial, previsto nos art.ºs 99.º e ss do CPPT, como resulta do preceituado no art.º 97º n.º 1 alínea d) e p) e n.º 2 deste diploma;

3) A impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida no recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, imediato ou mediato o mesmo acto tributário;

4) A menção a “recurso contencioso”, contida no n.º 2 do art.º 76.º deve ser corrigida para impugnação judicial quando se trata de impugnação contenciosa da decisão de recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa do acto de liquidação;



5) Da conjugação do disposto nos art.ºs 76º e 97º, ambos do CPPT, 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, considerando que sempre que o acto administrativo a apreciar a legalidade da liquidação não cabe impugnação);

6) A petição inicial da impugnação judicial foi apresentada no prazo de 90 dias, previsto nos art. 97.º n.º 1 alínea d) e art.º 102º, n.º 1 alínea e) do CPPT, contados da data de notificação do indeferimento do recurso hierárquico;

7) Não se verifica a excepção de caducidade do direito impugnatório por parte da impugnante, obrigando o tribunal a quo a conhecer do mérito da causa.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre suprimento de Vossas Excelências, deve a sentença recorrida ser pura e simplesmente revogada, tal significando a admissão da impugnação judicial interposta, por não se verificar a excepção de caducidade do direito impugnatório por parte do reclamante, seguindo-se os ulteriores e legais trâmites, com o que se fará, serena, sã e objectiva JUSTIÇA.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 98 verso.

Pese embora o apoio que o entendimento da Exmª Juiz “a quo” possa encontrar na doutrina (cfr. v. g. Casalta Nabais, in Direito fiscal, 1ª ed., pág. 296), este Supremo tem entendido (cfr. v. g., os acórdãos de 22.06.05, rec. n.º 515/05, e de 11.04.07, rec. n.º 99/07), com apoio também na doutrina (cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado, 5ª ed. VI, pág. 578), que a decisão do recurso hierárquico que indefere reclamação graciosa do acto de liquidação é susceptível de impugnação judicial no prazo de 90 dias (o do n.º 1 alínea e) do art. 102º do CPPT) e não no de 15 dias (o do n.º 2 daquele preceito).

Pela sua bondade, é de manter a orientação deste STA.

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, 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. *Da liquidação supra referida foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, indeferida por despacho datado de 15.12.2003.*

2. *A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 12.01.2004.*

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.º2 do CPPT-fls.282.*

4. *A ora impugnante foi notificada em 24.12.2004 da decisão proferida no recurso hierárquico.*

5. *Em 15.03.2005 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 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 está em causa a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1996, 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 muitos 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.

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 julgue extinto o direito de impugnar com fundamento em intempetividade da impugnação pelo decurso do prazo de 15 dias.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 5 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Reclamação. art. 276º do CPPT. Taxa de justiça inicial. art. 24º, 1, do CCJ.*

**Sumário:**

- I — A reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, prevista no art. 276º do CPPT, não é um incidente da execução.*
- II — Como tal está sujeita ao pagamento prévio da taxa de justiça inicial — art. 24º, 1, do CCJ.*

Processo n.º 506/07-30.

Recorrente: Maria Agostinha da Silva Dantas.

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. **MARIA AGOSTINHA DA SILVA DANTAS**, identificada nos autos, apresentou junto do TAF de Braga uma reclamação contra um despacho do chefe do Serviço de Finanças de Ponte do Lima.

A petição inicial foi recusada pela Secretaria por não ter o reclamante indicado o valor da causa e não ter junto, com a petição inicial, o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial.

Desta recusa, a interessada reclamou para o Senhor Juiz Presidente do TAF de Braga.

Aquele Magistrado indeferiu a reclamação.

Inconformado, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Corre termos no SF de Ponte de Lima a execução fiscal à margem referenciadas, que contra seu marido reverteu por dividas fiscais, no valor de 330 mil euros.

2. Nessa mesma execução a recorrente entendeu que foi citada incorrectamente, uma vez que na citação se dizia que o executado era seu marido, e por outro lado, já se dizia para a citada “nos termos do art. 239º do CPPT assistir a todos os termos até final, no processo referido, no qual foram penhorados a seu marido...”.

3. Perante a incorrecção da citação a citada/recorrente arguiu a nulidade da citação perante o Chefe do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, dizendo que a citação tinha que ser efectuada ao abrigo do art. 220º do CPPT.

4. O CSFPL entendeu indeferir a reclamação, porque o art. 239º do CPPT conferia mais direitos à citada do que o art. 220º do CPPT, e que além de poder defender os seus interesses também podia requerer a separação de bens.

5. Em função desta decisão, a citada/recorrente reclamou da decisão, ao abrigo do art. 276º do CPPT, para o TAF de Braga, e entregou a reclamação do SFPT, que por despacho proferido no rosto da reclamação foi dito: “Junte-se aos autos”.

6. Remetido o processo de execução fiscal ao TAF de Braga, foi recusado o seu recebimento pela secretaria, apondo-se na reclamação os seguintes dizeres: Petição inicial recusada nos termos do art. 467º n. 1 alínea f) e n. 3, conjugados com o art. 474º als. e) e f) ambos do C.P. Civil e art. 24º n. 1 do C.C. Judiciais”

7. Perante a recusa de recebimento, foi requerida a intervenção do Juiz para que ordenasse o recebimento do processo executivo e consequentemente a reclamação efectuada ao abrigo do art. 276º do CPPT.

8. Porém, sem sucesso, porquanto o despacho recorrido entendeu ser de recusar a reclamação, por se tratar de uma acção de impugnação, e ser, por isso, de lhe aplicar os requisitos das acções de impugnação, designadamente a indicação de valor e o pagamento de taxa de justiça inicial.

9. A verdade é que o despacho recorrido omite a norma de incidência existente no CCJ que obrigue ao pagamento de taxa de justiça inicial, e o art. 24º n. 1 do CCJ apenas diz qual o momento de entrega da taxa de justiça, coisa bem diferente da sujeição.

10. A verdade é que também não foi o que seguiu a secretaria do mesmo Tribunal no processo n. 1237/06.4BEBRG, da 3ª U.O. que ali correu sob a mesma espécie - Reclamação dos Actos do Órgão de Execução Fiscal - onde esta foi recebida, proferida a decisão de mérito, fixado o valor e as custas a final.

11. Ora, como não podia deixar de ser, temos que discordar em absoluto do despacho recorrido, pois que a reclamação do art. 276º do CPPT jamais pode ser tratada, para efeitos de tributação, como uma acção de impugnação como ali se refere.

12. É que o processo de execução fiscal é uma acção que apesar de correr no SF não deixa de ser um processo judicial e as reclamações efectuadas num processo judicial como parece inquestionável não estão sujeitas ao pagamento de taxa de justiça inicial, mas sim a final de acordo com as regras previstas no art. 16º do CCJ.

13. A reclamação do art. 276º do CCPT também não pode ser confundida com uma acção de impugnação, tal como pretende o despacho recorrido, isto porque impugnação num sentido amplo tanto significa os actos impugnáveis em sede de reclamação graciosa, contestação, impugnação, oposição, recursos etc.

14. Como processo judicial que é, os actos praticados na execução fiscal são sindicáveis por um Juiz, e o facto de se impugnar/reclamar/recorrer desse acto, não pode deixar de se tratar essa impugnação como um incidente no processo de execução, e enquanto tal sujeita a sua tributação às regras dos incidentes (neste sentido se decidiu num recurso para o STA no processo n. 162/06 da 2ª Secção Tributaria), onde estava em causa o pagamento da taxa de justiça inicial no recurso para o STA de um incidente verificado no tribunal “a quo”).

15. A reclamação tem por objecto questões que não é a questão fundamental da causa, sendo que se trata de ocorrências extraordinárias que perturbam o andamento normal do processo, e o incidente/reclamação é uma forma processual secundária na execução fiscal (acórdão do STA n. 023/05 em ...)

16. Como reclamação normal que é no processo de execução fiscal, como tal tem que ser tratada, é o facto dessa reclamação/requerimento ser apresentado no órgão de execução fiscal, podendo aí ser decidida sem que a mesma seja remetida ao tribunal, apesar de ser dirigida a um Juiz.

17. Também não se pode confundir uma reclamação ou requerimento com uma petição inicial, tal como se encontra prevista no art. 474º do CPC e no art. 102º do CPPT, sendo que esta obedece a determinados formalismos que não obedece a reclamação, pelo que também por aqui nunca a reclamação podia ser recusada.

18. Por outro lado, como hipótese meramente académica, a reclamação poder-se-ia comparar à contestação no processo judicial, e à oposição na execução fiscal, isto seguindo o raciocínio do despacho recorrido, o que não é o caso, porque estas são tramitações normais da própria acção, e neste caso sempre estaria sujeita ao cumprimento do n. 3 do art. 486º-A do CPC.

19. E ainda a ser tratada a reclamação como uma acção, o que repudiamos, e sendo a reclamação apresentada no SF nunca poderia esta ser recusada, uma vez que o SF não pode deixar de funcionar neste caso como uma extensão da secretaria do tribunal, o que obrigava ao recebimento e à aplicação da sanção prevista no art. 28º do CCJ.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. A questão a resolver é esta:

A reclamação, com previsão legal no art. 276º do CPPT está sujeita ao pagamento da taxa de justiça inicial?

O Mm. Juiz *a quo* entende que sim.

Outro e diverso é o entendimento expresso pela recorrente.

Vejamos então.

Tudo está em saber se a reclamação é ou não um incidente da própria execução.

A dita reclamação tem tradução legal no art. 276º do CPPT (subordinado à epígrafe “das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal”).

Este normativo corresponde ao art. 355º do CPT, aí com uma designação diferente. Neste preceito usa-se o termo recurso e não reclamação

No domínio do CPCI, também se falava em reclamação (art. 254º, § 1º).

Quer no domínio do CPPT, quer no domínio da LGT, o legislador não tem um rigor terminológico assinalável, pois tanto fala em reclamação (art. 151º, 1, do CPPT, e art. 103º, 2, da LGT), como em recurso (artºs. 97º, 1, n) e 279º, 1, b) do CPPT e art.95º, 2, j) da LGT).

Que dizer?

Creemos que se está perante um recurso verdadeiro e próprio, como decorre do art. 97º, 1, n) do CPPT.

O que deixa desde logo antever que não estamos perante qualquer incidente.

Estamos isso sim perante um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório (vide artigo 278º do CPPT).

Ideia que sai reforçada pelo disposto no já citado art. 151º, 1, do CPPT, onde se contempla, na competência do tribunal tributário, e em *processo de execução fiscal*, a decisão sobre “os incidentes, os embargos, a oposição ... a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de administração fiscal”.

Quer isto dizer que a lei não considera a reclamação em causa um incidente.

Estamos assim perante uma impugnação, na expressão do art. 49º, 1, a), iii, do ETAF.

E como tal sujeita ao prévio pagamento da taxa de justiça inicial – art. 24º, 1, do CCJ.

Bem como todos os restantes requisitos exigidos para a petição inicial do processo declarativo, incluindo a declaração do valor da causa – art. 467º do CPC.

Navegando nestas águas, a decisão recorrida não merece censura, sendo de confirmar.

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

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

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Verificação e graduação de créditos. Nulidade da sentença. Falta de fundamentação. Registo da penhora. Juros moratórios.*

### Sumário:

- I — Não é nula, por falta de fundamentação de direito, a sentença em que o juiz justifica a decisão respectiva com referência expressa a uma norma jurídica, sem mais especificações.*
- II — Os juros a considerar, na reclamação de créditos, são apenas os inscritos no respectivo registo.*

Processo n.º 146/07-30.

Recorrente: Banco Comercial Português, 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 – Banco Comercial Português, SA, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal da Leiria que verificou e graduou o crédito reclamado por apenso à execução fiscal instaurada contra Conceição e Almeida, Lda, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O Recorrente apenas viu na dita sentença *a quo*, reconhecido como seu crédito o valor de 12.915,36€;

2. Pelo que aquele Douto Tribunal indefere parcialmente a reclamação de créditos do Banco Recorrente, no que diz respeito a juros vincendos desde a data da propositura da execução - 20-3-1998; Tal decisão, salvo devido respeito, foi feita ao arpejo dos princípios informadores e do propósito do registo da penhora;

3. Os juros de mora que continuam a vencer-se, na pendência da acção executiva, contam-se até à liquidação do julgado pela secretaria. - Acórdão do STJ n.º SJ19860715 disponível na internet em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6bfl50cfc2c57ab0802568fc003932a9?OpenDocument>

4. O artigo 1º do Código do Registo predial define como fins do registo que o registo predial se destina essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário.

5. Sendo a quantia exequenda um valor actualizável e registando-se o valor exequendo é compreendida naquele registo os juros vincendos a partir do valor da acção.

6. A sentença recorrida em B) da IV. Decisão julga improcedente, por parcialmente não provada a reclamação do Recorrente BCP pelo valor pedido que exceda o montante inscrito no registo, não fundamentando essa decisão, nos termos do n.º 2 do artº 659º do CPC e da alínea b) do artº 668º do CPC.

7. Conduzindo à verificação do crédito da Recorrente acrescida dos juros de mora vencidos e vincendos até integral pagamento.

8. Deve assim o crédito do Recorrente ser reconhecido na quantia exequenda de 12.884,31 €, acrescida de juros vencidos até integral pagamento.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, porquanto, “a reclamação de crédito do BCP, SA tem como título executivo uma livrança; consideram-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante (doc. fls. 16; art. 46<sup>o</sup> n.º 1 alínea d) e 2 CPC).

A recorrente beneficia da garantia resultante da penhora para a qual a lei não estabelece qualquer previsão quanto a juros, diferentemente do que sucede com a hipoteca (3 anos art. 693<sup>o</sup> n.º 2 CCivil) e com privilégios creditórios (2 anos art. 734<sup>o</sup> CCivil).

Assim sendo deve atender-se apenas ao valor inscrito no registo, por forma a que o registo predial cumpra a sua função de publicidade da situação jurídica dos prédios, visando a segurança do comércio jurídico imobiliário; deste modo assegura-se a protecção dos interesses de terceiros, para que não sejam surpreendidos com valores não inscritos no registo (art. 1<sup>o</sup> CRPredial; no sentido propugnado acórdão STA-2<sup>a</sup> secção 19.04.2006 processo n.º 1110/05)”.  
 Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A Administração Fiscal instaurou contra Conceição e Almeida, Lda a execução fiscal n.º 2089-98/1021435, para cobrança das dívidas provenientes de IRC dos anos de 1993 a 1995, tudo conforme certidões de fls. 2 a 4 dos autos de execução apensos.

B) Para garantia da dívida exequenda, conforme Auto de penhora de fls. 6, datado de 18.05.1998, foi penhorado à executada o prédio urbano, destinado a habitação, inscrito na matriz predial sob o artigo 1672 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Santarém sob o n.º 670.

C) A penhora referida na alínea antecedente foi registada na Conservatória do Registo Predial Santarém, provisoriamente por dúvidas, pela inscrição F-1, Ap. 21/220598, convertida pela Ap. 12/021098 - fls. 31 a 33 do PEF apenso.

D) No ano de 2000, reclamante Banco Comercial Português incorporou, por fusão, o Banco Pinto & Sotto Mayor, SA — fls...

E) O Banco Pinto & Sotto Mayor, S.A., propôs contra a executada execução ordinária, que corre termos pelo 3<sup>o</sup> Juízo Cível de Lisboa, actual 3<sup>a</sup> Vara, 1<sup>a</sup> secção, sob o n.º 1360/98, para cobrança da quantia de 12.884,31€, correspondente ao capital de 2.541.984\$00 e juros vencidos, contados à taxa de 10% ao ano, no valor de 41.088\$50, acresceria dos juros de mora vincendos e imposto de selo sobre os juros que vierem a ser cobrados - fls...

F) No âmbito da acção executiva referida na alínea antecedente, foi penhorada à executada o imóvel identificado em B), registada na Conservatória do Registo Predial de Santarém, provisoriamente por dúvidas, pela inscrição F-2 Ap. 23/300401 e convertida pela Ap. 36/170501 - fls. 62 do apenso.

G) A executada é devedora de contribuição autárquica e IMI dos anos de 1999, 2003 e 2004, respeitante ao prédio urbano penhorado na execução fiscal - fls...

3 – Na conclusão 6) das alegações de recurso, sustenta a recorrente a nulidade da sentença por falta de fundamentação da decisão que consta da sua alínea B) do ponto IV), nos termos dos art<sup>os</sup> 659<sup>o</sup>, n.º 2 e 668<sup>o</sup>, n.º 1, alínea b) ambos do CPC.

Mas não lhe assiste razão.

Dispõe o art<sup>o</sup> 125<sup>o</sup>, n.º 1 do CPPT que constitui causa de nulidade da sentença a não especificação dos fundamentos de direito da decisão.

E estabelece o art<sup>o</sup> 659<sup>o</sup>, n<sup>os</sup> 1 e 2 do CPC que a sentença começa por identificar as partes e o objecto do litígio, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar, seguindo-se a indicação, interpretação e aplicação das normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final.

Deve, assim, entender-se que, quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram o juiz a decidir como decidiu, deverá concluir-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação.

No caso dos autos, a sentença recorrida não sofre da falta de fundamentação agora alegada.

Com efeito, na referida alínea da sentença recorrida decidiu-se julgar “parcialmente improcedente, por parcialmente não provada, a reclamação de créditos do Banco Comercial Português pelo valor pedido que exceda o montante inscrito no registo de 12.915,36€”.

Ora, atente-se no seguinte passo da mesma sentença:

“Por outro lado, o art. 7.º deste Código determina que o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”.

Sendo assim, dúvidas não há de que o tribunal recorrido indicou claramente a norma em que assentou a predita decisão, na medida em que nesta se dispõe que, com o registo, se constitui a presunção de que o direito existe e pertence ao seu titular, mas só nos preciso termos em que esse mesmo registo o define.

Deste modo, se os juros não constam do registo não podem ser graduados já que o seu valor nele não estão abrangidos.

Pelo que não ocorre a arguida nulidade.

4 – Posto isto, passemos, então, a conhecer o restante objecto do recurso.

Quanto a este ponto, decidiu-se na sentença recorrida graduar o crédito reclamado pelo recorrente “pelo valor do crédito inscrito no registo de 12.915,36€, que goza da penhora registada em 30.04.2001”, indeferindo a reclamação na parte relativa ao valor que excedeu o referido montante inscrito no registo.

A isto contrapõe o recorrente, alegando que o artº 1º do CRP define como fins do registo que o registo predial se destina essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário.

Sendo a quantia exequenda um valor actualizável e registando-se o valor exequendo é compreendida naquele registo os juros vincendos a partir do valor da acção...conduzindo à verificação do crédito da Recorrente acrescida dos juros de mora vencidos e vincendos até integral pagamento.

Mas também, aqui, 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.

Este recurso está pois votado ao insucesso.

Quanto à graduação, e no tocante à respectiva ordem, não vem a mesma impugnada” (Acórdão desta Secção do STA de 19/4/06, in rec. n.º 1.110/05).

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Imposto sobre o valor acrescentado. Reembolsos. Prazo de caducidade do direito de liquidação.*

### Sumário:

*I — Como decorre do preceituado no n.º 8 do art. 22.º do CIVA, os reembolsos de IVA são efectuados «quando devidos», isto é, após a confirmação, no momento em que se vai apreciar um pedido de reembolso, de que no período a que ele se refere a dedução total de imposto a que haja lugar supera o montante devido pela totalidade das operações tributáveis.*



*II — Para apreciar se se verificam os pressupostos do direito ao reembolso, a Administração Tributária não está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, podendo efectuar correcções às declarações dos contribuintes relativas ao período em relação ao qual é pedido o reembolso, mesmo que anteriores àquele prazo de caducidade.*

Processo n.º 303/07-30.

Recorrente: União das Associações Empresariais do Vale do Ave.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A UNIÃO DAS ASSOCIAÇÕES EMPRESARIAIS DO VALE DO AVE impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga o indeferimento de um pedido de reembolso de I.V.A., defendendo, em suma, que a ele está subjacente um acto de liquidação, efectuado pela administração tributária após ter decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou improcedente a impugnação.

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

*- Entende a recorrente que para efeito do IVA o conceito de liquidação não pode ser considerado no sentido restrito do termo, devendo ao invés considerar-se que a liquidação comporta duas fases, a fase da determinação do imposto devido e incidente sobre as vendas e a fase da dedução do imposto pago nas aquisições, sendo que, só depois de efectuadas ambas se pode considerar efectuada a operação de liquidação;*

*- A decisão recorrida considerou, erradamente, não ter havido qualquer correcção à declarações, em clara contradição com os factos dados como provados (ponto 11 da decisão);*

*- O reporte é obrigatório e permite à AF que actue, atempadamente no sentido da verificação do crédito, podendo esta, a todo o tempo, socorrer-se dos demais instrumentos que a lei lhe confere para verificar os créditos invocados pelos particulares.*

*- A caducidade é do conhecimento oficioso e é ditada, normalmente e em primeiro lugar pelo interesse público na certeza das relações jurídicas, afastando, quando verificada, quaisquer normas ou princípios relativos ao ónus da prova.*

*- Entende a recorrente que corrigir um crédito de imposto, relativamente a um período caducado, e fazendo relevar essa correcção no montante do reembolso solicitado é idêntico a corrigir a liquidação daquele período.*

*- A decisão ora em crise, violou o disposto nos n.ºs 4 e 11 do art.º 22.º, art. 88.º, ambos do CIVA os arts. 45.º e 46.º da L.G.T,*

*Termos em que deve o recurso ser julgado procedente, por provado, com as legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

*O julgado é de confirmar, por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei (de resto, na linha do parecer do Ministério Público junta da instância), sendo certo, ademais, que, no caso, o que está em causa não é uma liquidação adicional, mas, antes, um pedido de reembolso de I.V.A. e, por outro lado, na sentença recorrida não se afirma (ao contrário do que sustenta a União Recorrente; 2.ª conclusão) que houve correcção de ou das declarações (cfr: o ponto 11 do probatório da sentença que reproduz o ponto 3 do documento de fls. 9).*

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

*1 – Em 1990, as Associações Comerciais e Industriais de Guimarães, Famalicão, Santo Tirso Fafe, Cabeceiras de Basto e Celorico de Basto efectuaram um protocolo e criaram a UNAVE - União das Associações Empresariais do Vale do AVE. A sua legalização foi iniciada nos finais de 1992 sendo concluída em 1993, com a publicação dos Estatutos Associação no Boletim do Trabalho e Emprego – 3.ª Série - do Serviço de Informação Científica e Técnica - do Ministério do Emprego e da Segurança Social. No artigo primeiro dos seus Estatutos, a UNAVE é uma união livre, sem fins lucrativos e de duração ilimitada.*

*Tem por objectivos:*

*Promover o bom entendimento, solidariedade e cooperação entre os membros; Representar os empresários da região do Vale do Ave em assuntos que digam respeito à região no seu todo;*

*Concretização de projectos que sejam do interesse comum dos membros e cuja realização seja mais fácil em conjunto do que individualmente, Defender os legítimos direitos e interesses das associações que a integram e das empresas suas associadas;*

*Promover o desenvolvimento socio-económico integrado e harmonioso e o progresso tecnológico da região do Vale do Ave, através de iniciativas próprias ou em conjugação com outras instituições relevantes;*

*Organizar todos os serviços e iniciativas conducentes à realização dos seus objectivos;*

*2 – Constituem receitas da União (artº 38º dos Estatutos):*

*As jóias e as quotas pagas pelos seus membros;*

*Os subsídios legados ou donativos que lhe sejam atribuídos;*

*O produto da venda das suas publicações, serviços e outras iniciativas;*

*A retribuição de quaisquer outras actividades enquadráveis no seu objecto e fins;*

*O rendimento de bens, fundo de reserva ou dinheiro depositados;*

*Quaisquer outros benefícios, donativos ou contribuições permitidos por lei.*

*3 – Actividade desenvolvida; Elaboração de estudos, no âmbito dos programas do Pronorte (Programa Operacional do Norte), com os temas:*

*Avaliação do impacto do ensino superior na região do Vale do Ave;*

*Contribuição para a eficácia do projecto e do sistema de despoluição do Vale do Ave.*

*– Realização da MOVAVE (Mostra dos Valores do Ave) dos exercícios de 1994, 1995 e 1996 - Feiras com exposições, seminários, etc.*

*– Os estudos e a MOVAVE/1995, foram subsidiados pelo Pronorte – sendo participadas pelo FEDER nos seguintes montantes:*

*Avaliação do impacto do ensino superior na região do Vale do AVE, projecto que implicava uma despesa de 13.560.000\$00, a participação do FEDER foi de 10.170.000\$00. Contribuição para a eficácia do projecto e do sistema de despoluição do Vale do Ave, projecto que implicava um investimento global elegível de 18.730.000\$00 em 1997, foi participado pelo FEDER em 14.047.500\$00.*

*A MOVAVE/95, implicava um investimento total elegível de 15.000.000\$00, foi participado pelo FEDER em 11.250.000\$00.*

*4 – Grande parte da actividade desenvolvida pela UNAVE, nos anos em análise foi subsidiada pelo FEDER. Os restantes proveitos da UNAVE diziam respeito a quotas, donativos para realização dos eventos em que estava empenhada sendo o restante facturação aos clientes.*

*5 – Em 16/08/1994, no Serviço de Finanças de Guimarães 1ª, o contribuinte efectuou uma declaração de início de actividade, sendo o seu enquadramento para efeitos de IVA - Regime Normal Trimestral, pelo exercício de actividade de CAE 91110 - Organizações Económicas e Patronais.*

*6 – O impugnante efectuava operações isentas (exemplo - organização de seminários), operações sujeitas (exemplo - facturação de espaços nas feiras, cedência de espaços para organização de..) e operações não sujeitas (exemplo - subvenções à exploração).*

*7 – A impugnante efectuou um pedido de reembolso no montante de 4.500.000\$00, referente ao período de 1997/09T.*

*8 – Relativamente a este reembolso, o contribuinte deu cumprimento ao Despacho Normativo 342/93 de 30/10, em 2003/09/02.*

*9 – O reembolso diz respeito a reporte sucessivos desde o último trimestre de 1994.*

*10 – Em virtude do pedido de reembolso foi a impugnante sujeita a uma inspecção, na qual, considerando-se que o imposto suportado pela impugnante é passível de dedução apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução, se procedeu aos seguintes cálculos conforme consta do relatório a fls. 19 ss:*

*Deste modo, procedemos ao cálculo do pro rata definitivos dos exercícios objecto de análise:*

*Ano de 1994.*

*Pro rata =  $7.287.750\$00 / (7.287.750\$00 + 120.000\$00 + 750.000\$00 + 200.000\$00 + 35.000\$00 - H 995.250\$00 + 500.000\$00)$*

*Pro rata = 0,737*

*Pro rata = 74% (arredondamento nos termos do n.º 8 do art. 23.º do CIVA)*

*Ano de 1995*

*Pro rata =  $8.966.500\$00 / (8.966.500\$00 + 20.000\$00 + 35.000\$00 + 577.875\$00 + 40.000\$00 + 200.000\$00 + 1.423.527\$00 + 11.250.000\$00 + 500.000\$00 + 800.000\$00)$*

*Pro rata = 0,3765*

*Pro rata = 38% (arredondamento nos termos do n.º 8 do art. 23º do CIVA)*

*Ano de 1996...*

*Pro rata =  $(2.856.000\$00 + 937.400\$00) / (2.856.000\$00 + 937.400\$00 + 48.000\$00 + 1500.000\$00 + 500.000\$00 + 1500.000\$00 + 200.000\$00 + 154.125\$00 + 8.136.000\$00 + 280.000\$00)$*

*Pro rata = 0,2354*

*Pro rata = 24% (arredondamento nos termos do n.º 8 do art.º 23º do CIVA)*

*Ano de 1997...*

*Pro rata = (6.262.000\$00 + 9.750.000\$00 + 1.000.000\$00) / 6.262.000\$00 + 9.750.000\$00 + 1.000.000\$00 + 11.238.000\$00)*

*Pro rata = 0,602*

*Pro rata = 61% (arredondamento nos termos do n.º 8 do art.º 23º do CIVA)*

*IVA deduzido*

*O sujeito passivo só poderia deduzir IVA com base na percentagem do pro rata por si obtido em cada exercício.*

*Para os cálculos do IVA não dedutível, vamos considerar somente os períodos de reporte do reembolso de 1997/09T.*

Período	IVA deduzido Out. Bens Serv.	IVA dedu campo 40	% Pro rata	IVA que devia ter deduzido aplicação Pro	IVA não dedutível
94/12T .....	316.383\$00		74%	234.123\$00	82.260\$00
95/03T .....	9.645\$00		38%	3.665\$00	5.980\$00
95/06T .....	34.340\$00		38%	13.049\$00	21.291\$00
95/09T .....	1.936.367\$00	33.600\$00	38%	748.587\$00	1.221.380\$00
95/12T .....	776.593\$00		38%	295.105\$00	481.488\$00
96/03T .....	237.504\$00		24%	57.001\$00	180.503\$00
96/06T .....			24%		0
96/09T .....			24%		0
96/12T .....	2.421.030\$00		24%	581.047\$00	1.839.983\$00
97/03T .....	1.063.514\$00		61%	648.744\$00	414.770\$00
97/06T .....	988.120\$00		61%	602.753\$00	385.367\$00
97/09T .....	922.390\$00		61%	562.658\$00	359.732\$00
<i>Total</i> .....					4.992.754\$00

*Tendo em atenção que o reembolso tem origem em reportes sucessivos de imposto desde 94/12T, o IVA não dedutível correspondente ao período de 94/12T a 97/09T ascende a 4.992.754\$00 valor este superior ao reembolso, pedido em 97/09T, no montante de 4.500.000\$00. Nestes termos somos do parecer que o referido reembolso não é devido, “*

*11 – Tal pedido foi indeferido por despacho de 2/2/2004, do Ex.mo Senhor Director de Serviços de Reembolsos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, com os fundamentos constantes da informação prestada pelos SPTT, designadamente:*

*“- Fundamentação das correcções:*

*O sujeito passivo pediu reembolso de IVA, dentro do prazo legal, referente ao período de 1997/09T no montante de 4.500.000\$00. Relativamente a este reembolso, cumpriu o Despacho Normativo 342/93 de 30/10, em 2003/09/02. fora dos prazos normais. Nesta data, o direito a liquidação de qualquer imposto relativo aquele período, encontra-se caducado de acordo com o disposto no art. 45.º da LGT. Tendo em atenção ao disposto no n.º 11 do art. 22.º do CIVA. efectuamos inspecção aos elementos contabilísticos do contribuinte a fim de verificar a legitimidade do reembolso. Verificou-se que o sujeito passivo deduziu o IVA pela totalidade, quando o mesmo se encontrava em situação de pro rata de acordo com o disposto no art. 23.º do CIVA. Nos cálculos por nós efectuados» verificou-se que foi deduzido indevidamente IVA o montante de 4.992.754\$00. Nestes termos o reembolso não é legítimo, pelo que deve ser indeferido”*

*3 – A Administração Tributária indeferiu um pedido de reembolso de IVA, apresentado pela Impugnante, por entender que esta havia efectuado anteriormente deduções desse imposto indevidas, em montante superior ao do pedido de reembolso, relativamente ao mesmo período de tempo.*

*No momento em que a Administração Tributária proferiu a decisão de indeferimento, tinha já transcorrido o prazo legal de caducidade do direito de liquidação de IVA em relação ao período em causa, entendendo a Impugnante que, por ter decorrido esse prazo, não podem ser considerados os créditos para a Administração Tributária que resultariam da dedução excessiva.*

*Assim, a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional consiste em saber se, para efeitos de reembolso de IVA podem ser considerados créditos da Administração Fiscal, derivados de anteriores deduções indevidas efectuadas pelo mesmo contribuinte, relativas ao período de tempo a que se refere o pedido de reembolso, que não foram objecto de liquidação, dentro do respectivo prazo legal para a liquidação de tributos.*

*4 – De harmonia com o disposto no art. 22.º, n.º 1, do CIVA, o direito à dedução de IVA nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.*

Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes (n.º 4 do mesmo artigo), mas se passarem 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistindo crédito a favor do contribuinte superior a 249,40 € (50 000\$), este poderá solicitar o seu reembolso (n.º 5 do mesmo artigo).

Como decorre do preceituado no n.º 8 do mesmo artigo, os reembolsos são efectuados «*quando devidos*», isto é, após a confirmação de que no período a que se refere o pedido de reembolso a dedução total de imposto a que haja lugar supera o montante devido pela totalidade das operações tributáveis.

Para efectuar esta confirmação, a Administração Tributária pode efectuar correcções às declarações dos contribuintes, relativas ao período de tempo a que se reporta o reembolso, podendo também exigir-lhes documentos e informações adicionais, como decorre do preceituado no n.º 10 do mesmo artigo.

No caso em apreço, a Administração Tributária constatou que, no período a que se reporta o pedido de reembolso, a Impugnante deduzira já montante superior ao que era devido pela totalidade de operações efectuadas nesse período, havendo, consequentemente um crédito da Administração tributária em relação à Impugnante e não deste em relação àquela.

Assim, não se verificam as condições para efectuar reembolso, pelo contrário, justificar-se-ia que, se não tivesse transcorrido o prazo de caducidade, se efectuasse a liquidação do imposto deduzido a mais.

O prazo de caducidade do direito liquidação, actualmente previsto no art. 45.º da LGT, reporta-se a actos de liquidação de tributos, que são actos que declaram uma obrigação tributária <sup>(1)</sup>.

É apenas em relação a estes actos de liquidação, em sentido estrito, que provocam uma modificação na situação tributária do contribuinte, definindo a existência de uma obrigação (que através desse acto se torna certa, líquida e exigível, inclusivamente por via coerciva no caso de não cumprimento voluntário), que se justifica, por evidentes razões de segurança jurídica, que se limite o período de tempo em que tais actos podem ser praticados.

Não é esse, porém, o caso dos actos que recusam o reembolso de IVA, pois deles não resulta para os contribuintes qualquer obrigação que não tivessem anteriormente.

Por outro lado, o facto de o n.º 8 do referido art. 22.º incluir a expressão reembolsos são efectuados «*quando devidos*», não tem o mero alcance de expressar que não devem ser efectuados reembolsos indevidos (o que seria absolutamente supérfluo, pois seria inimaginável interpretar o regime de reembolsos como permitindo o pagamento de reembolsos que não fossem devidos), mas sim o de acentuar que os reembolsos não devem ser efectuados sem uma comprovação, no momento do reembolso, da verificação dos seus pressupostos, o que é corroborado pelos n.ºs 10 e 11 do mesmo artigo, ao preverem que, para efeitos de reembolso, possam ser pedidos documentos e informações adicionais, sob pena de o reembolso de considerar indevido.

Aliás, nem seria compreensível outro regime, pois, reportando-se o pedido de reembolso à globalidade das relações tributárias relativas a um determinado período, o seu conteúdo definitivo está forçosamente por definir, pelo que não se pode justificar, pelas razões de segurança jurídica subjacentes ao regime da caducidade do direito de liquidação, que haja restrições ao apuramento e relevância dos factos que importam para as definir.

Para além de não haver suporte legal para aplicar o prazo de caducidade do direito de liquidação aos actos que apreciam pedidos de reembolso de IVA, por não serem actos que declaram uma obrigação tributária do contribuinte em relação à Administração Tributária, não se trata de uma situação idêntica, que justifique a aplicação analógica do referido art. 45.º

Na verdade, não valem em relação aos actos de recusa de reembolso as razões de segurança jurídica que justificam a limitação temporal da possibilidade de efectuar actos de liquidação, pois os actos de recusa, como actos negativos que são, não produzem nem declaram qualquer obrigação para o contribuinte.

Conclui-se, assim, que não há suporte jurídico para entender que a Administração Tributária estava limitada pelo prazo de caducidade do direito de liquidação, ao apreciar a existência dos pressupostos do reembolso de IVA.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.  
Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Como refere CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, página 312, em face do disposto no art. 36.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário», é de concluir que se atribui natureza declarativa ao acto administrativo de liquidação.

**Acórdão de 12 de Julho de 2007.****Assunto:**

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Indeferimento tácito. Impugnação judicial. Prazo.*

**Sumário:**

- I — O indeferimento tanto da reclamação graciosa deduzida contra o acto de liquidação, comportando a apreciação da sua legalidade, como do subsequente recurso hierárquico, da decisão proferida neste cabe impugnação judicial e não recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial).*
- II — O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da decisão aí proferida (cfr. artº 102, n.º 1, alínea e) do CPPT) ou a partir da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. alínea d) do mesmo preceito legal).*
- III — Ao caso não é aplicável o disposto no artº 102º, n.º 2 do CPPT.*

Processo n.º 318/07-30.

Recorrente: Sinop – António Moreira dos Santos, 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 – Sinop - António Moreira dos Santos, S.A., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou intempestiva a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de juros compensatórios, em consequência do não pagamento do IVA, relativos ao período compreendido entre 3/05 e 3/07, emitidos pela DGI, no valor global de € 1.165,56, dela vem interpor o presente recurso, 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 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 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 76º 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 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.º 2 do artigo 76º 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;

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) 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 102º 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 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 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 102º, 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 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.º 2, e 102º, 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.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se para o efeito na doutrina e na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Da liquidação supra referida foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 13.10.2005, conforme teor de fls. 41, 42 e 49 do Processo Administrativo apenso aos autos.

- A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 17.10.2005 - cfr. resulta de fls. 51 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, podia deduzir impugnação judicial nos termos do art. 102º, n.º 2 do CPPT - fls.282.

- A ora impugnante interpôs em 15.11.2005 recurso hierárquico, que foi tacitamente indeferido.

- Em 19.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se a impugnação judicial deduzida contra a decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto da decisão expressa que indeferiu reclamação graciosa é tempestivo.

Na sentença recorrida entendeu o Mmº Juiz “a quo” que esse prazo era de 15 dias após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa, defendendo, ainda, que do indeferimento do recurso hierárquico não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, com fundamentos diversos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação.

“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...”

...O indeferimento da reclamação graciosa abria a via da impugnação judicial para os 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”.

Por sua vez, a impugnante defende, fundamentalmente, 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”.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Antes do mais, importa referir que tem razão a recorrente quando alega que a decisão recorrida não é muito clara quanto ao entendimento concreto do Mmº Juiz “a quo” sobre a forma processual adequada para reagir contra a decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico: se o recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) ou a impugnação judicial.

Na verdade e transcrevendo um aresto do TCA Sul, refere 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 art. 97º, n.º 1 d) e p) e 3º do art. 76º do referido Código”.

Face a esta aparente contradição, há que dar resposta à questão formulada supra.

Dispõe o artº 76º, n.º 2 do CPPT que “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”.

Daqui resulta, inequivocamente, que da decisão do recurso hierárquico cabe recurso contencioso (leia-se acção administrativa especial).

Todavia, esta norma tem que ser entendida em “termos hábeis, concordantes com o preceituado no art. 97º do mesmo Código, particularmente as als. d) e p) do n.º 1 e n.º 2 e art. 101º, als. a) e j) da LGT.

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 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 arts. 76º e 97º, 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., por mais recentes, os Acºs do STA de 07/07/2004 rec. 1780/03, 04/02/2004 recs. 1846/03 e 1259/03, 20/05/2003 recs. 638/03 e 305/03, 20/04/2004 rec. 2031/03, 24/03/2004 rec. 1588/03” (Acórdão desta Secção do STA de 19/1/05, in rec. n.º 1.021/04).

Dispõe o predito artº 97º, n.º 1, als. d) e p) que “o processo judicial tributário compreende...d) a impugnação do actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação...p) o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de conhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

Por sua vez, estabelece o predito artº 101º, als. a) e j) da LGT que “são meios processuais tributários...a) a impugnação judicial...j) os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou

benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação”.

A este propósito, escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., pág. 578 e segs., que “apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste art. 76º, 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 (art. 9º, n.º 1 do CC)...

“Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76º, que reproduz o n.º 2 do art. 100º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j) da LGT e 97º, alíneas d) e p) deste código, 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, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de recursos hierárquicos delas interposto”.

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - art. 97º, n.º 1, alínea c) e 102º, n.º 2 do CPPT -, “é de concluir que, no CPPT, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico que tenha conhecido da legalidade de um acto de liquidação, interposto da decisão de reclamação graciosa, e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário.

Só nos casos em que no recurso hierárquico não se tenha conhecido da legalidade do acto de liquidação (por existir qualquer obstáculo, como a intempestividade ou a falta de legitimidade), poderia ser utilizado o recurso contencioso e pode actualmente ser utilizada a acção administrativa especial (por força do disposto no art. 191.º do CPTA), atento o critério de repartição entre estes meios processuais e a impugnação judicial das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º”.

Ora, no caso concreto, como resulta do probatório, a liquidação adicional teve por fundamento o disposto nos artºs 89º do CIVA e 35º da LGT, “por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto por facto imputável ao sujeito passivo”.

Liquidação de que o contribuinte reclamou, recorrendo depois hierarquicamente do seu indeferimento e deste interpondo impugnação judicial.

Como resulta da petição dos referidos meios processuais graciosos, sempre esteve, pois, em causa, mediatemente, a legalidade do acto de liquidação, pelo que de tal indeferimento cabe impugnação judicial.

Impugnação judicial a propor no prazo de 90 dias, seja do acto expresso de indeferimento, seja da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. prelado artº 102º, n.º 1, als. d) e e) do CPPT).

É certo que, como se refere na sentença recorrida, o recurso hierárquico tem, nos termos do artº 67º, n.º 1 do CPPT “salvo disposição em contrário das leis tributárias, natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”.

“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 - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.

No entanto, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.



Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário «stricto sensu», «não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa».

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico.

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - art. 76.º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art. 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - art. 76.º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação” (acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. n.º 515/05).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta Secção do STA de 8/6/05, in rec. n.º 201/05; de 16/5/07, in rec. n.º 235/07 e de 30/5/07, in rec. n.º 340/07.

Em conclusão, tendo a recorrente interposto recurso hierárquico, do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, em 15/11/05, o qual foi indeferido tacitamente e a presente impugnação dado entrada em 19/4/06, é a mesma tempestiva (cfr. artº 66º, n.º 5 do CPPT).

Pelo que a decisão recorrida, não pode, assim, manter-se.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de intempestividade da impugnação com os fundamentos nela expressos.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

*A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito – artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.*

Processo n.º 342/07-30.

Recorrente: Manuel Moreira Ribeiro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manuel Moreira Ribeiro vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRS, referente ao ano de 2002, no montante de € 2.951,72.

Fundamentou-se a decisão em que “inexistiu deslocação do domicílio necessário porque, tendo o impugnante sido contratado em 7/3/2002 para trabalhar [no distrito do Porto], deslocou-se, porém, nesse mesmo dia e por força do “adicional ao contrato de trabalho” celebrado com a sua entidade patronal, para Angola, para aí trabalhar ao serviço [desta]”, pelo que os abonos recebidos durante a sua estadia naquele país não tinham qualquer fim compensatório.

O recorrente concluiu nomeadamente:

(...)

20ª – *As ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente decorre da cláusula 7ª, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.*

21ª – *O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no “mercado negro”, seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse “mercado negro” são muito mais elevados que o normal!*

(...)

24ª – *De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.*

(...)

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público deu parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, uma vez que “como se vê das conclusões 21ª e 24ª das suas alegações, o recorrente funda os seus direitos também na afirmação de factos que o Mmo. Juiz *a quo* não estabeleceu na decisão recorrida”, o que significa “que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito”.

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

Vejamos, pois:

Em sede factual, vem apurado que:

1. *Na sequência de uma acção de inspecção externa ao exercício do ano de 2002 à firma “Soares da Costa, SA” contribuinte n.º 505924170, com sede na Rua Senhora da Hora, 930, Porto, realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da DGF do Porto, verificou-se que a sociedade identificada não incluiu nas declarações a que se referem as als. b) e c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS, o montante de 10.675,05 €, pago a título de ajudas de custo ao Impugnante, colocado a exercer funções em Angola, ao seu serviço;*

2. *Em 7/3/2002, entre a “Soares da Costa” e o Impugnante foi celebrado um contrato de trabalho por tempo indeterminado, com as seguintes cláusulas, para o que interessa aos presentes autos, e cujo teor considero provado:*

a. *O primeiro contraente é uma empresa de construção civil e obras públicas que exerce a sua actividade em território Nacional e Estrangeiro;*

b. *O segundo contraente exerce a profissão carpinteiro de tosco, com a categoria profissional de oficial de 1ª;*

c. *Pelo presente contrato, o segundo contraente obriga-se para com o primeiro contraente a dar-lhe, sob a direcção e autoridade deste, na profissão e com a categoria indicada na cláusula anterior (descrita na alínea b) concurso do seu trabalho, mediante a remuneração de 443,00 €;*

d. *O local de trabalho do segundo contraente abrange toda a cidade do Porto, os concelhos de Vila Nova de Gaia, Gondomar, Maia, Matosinhos e o concelho de Paredes;*

e. *O segundo contraente aceita prestar, sem quaisquer reservas e de livre vontade, o concurso do seu trabalho fora desse local de trabalho e em qualquer ponto do território Nacional ou Estrangeiro, que lhe seja designado pelo primeiro contraente;*

f. *Nas deslocações para fora das zonas referidas na cláusula 4.a (a que corresponde à alínea d) destes factos provados) o segundo contraente tem direito, além da retribuição normal, às prestações e subsídios para tanto estabelecidos no contrato colectivo ou portaria de regulamentação de trabalho aplicável, a menos que as partes acordem noutro regime.*

3. *No mesmo dia em que foi celebrado o contrato referido em 2. (7/3/2002) entre a “Soares da Costa” e o Impugnante foi também celebrado um acordo sob a epígrafe “Adicional ao Contrato de Trabalho (Condições especiais de deslocação)”, subordinado às seguintes cláusulas, relevantes para o presente processo:*

a. *Ambos os contraentes celebraram um contrato de trabalho sem termo, que aqui se dá, para todos os efeitos, como reproduzido e integrado;*

b. *Pelo presente acordo o segundo contraente obriga-se a deslocar-se para a República Popular de Angola, onde prestará ao primeiro contraente, ou a quem este indicar, o concurso do seu trabalho nas obras que ali estão em curso, com a categoria que lhe compete;*

c. *O prazo de deslocação para Angola é de 6 meses com início a 7/3/2002; Caso o concurso do seu trabalho seja necessário por tempo superior ao prazo estipulado (de 6 meses), o segundo contraente obriga-se desde já a aceder à sua eventual prorrogação;*

d. *Atendendo às condições que rodeiam a prestação de trabalho em Angola, ambos os contraentes acordam num período normal de trabalho de 44 horas por semana;*

*e. Durante a vigência do presente acordo e enquanto o segundo contraente se mantiver deslocado em Angola terá direito ao pagamento das despesas de viagens de ida e regresso e a gozar férias em Portugal durante 15 dias consecutivos, por cada cinco meses de efectiva prestação de trabalho, nas datas a fixar pelo primeiro contraente;*

*f. Durante o período de deslocação em Angola o segundo contraente, para além do vencimento base de 443 €, terá direito a um subsídio de deslocação equivalente a 25% sobre o vencimento base no montante de 110,75 €, quantias essas que serão pagas em Portugal mediante crédito em conta bancária;*

*g. Para fazer face ao acréscimo de despesas resultantes da deslocação o segundo contraente terá direito a uma ajuda de custo de 1097,36 € paga em Portugal; As despesas efectuadas pelo segundo contraente, e que sejam da sua responsabilidade, serão deduzidas pelo primeiro contraente no montante das quantias mensais a pagar;*

*h. Uma vez cumprido o período de tempo acordado para a sua deslocação na República de Angola, o segundo contraente obriga-se a regressar de imediato a Portugal na data que lhe for determinada pelo primeiro contraente.*

*i. Este acordo entrou em vigor na data da assinatura e produziu efeitos desde 7/3/2002.*

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a questão da incompetência levantada pelo Ministério Público, o recorrente veio alegar – ponto 4 - que “se o tribunal *a quo* não estabeleceu [os factos constantes das conclusões], isso significa tão-só que este Supremo Tribunal não os pode considerar no conhecimento e julgamento do presente recurso”, sendo que “na Conclusão 21<sup>a</sup> se sustenta que os factos aí insertos são do conhecimento geral e, nessa medida, não carecem de alegação e prova, podendo ser tidos em consideração”.

Ora, o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto, uma vez que o recorrente refere, nos preditos termos, que a disponibilização de ajudas de custo – prática que, aliás, afirma ser corrente na entidade patronal e noutras empresas de maior dimensão do mesmo sector (conclusão 24<sup>a</sup>) - teria como único escopo reembolsá-lo pelos gastos acrescidos decorrentes da sua deslocação (conclusão 20<sup>a</sup>), uma vez que a economia do país para onde foi trabalhar não só assentaria em larga medida no mercado negro, como os preços dos bens essenciais seriam muito mais elevados que o normal (conclusão 21<sup>a</sup>).

Matéria factual que não consta da sentença recorrida e que o recorrente pretende ver provada, desde logo para demonstrar a natureza compensatória dos abonos em crise, sendo que, como é sabido, são as conclusões das alegações que fixam o objecto do recurso, aí se concretizando temporalmente a competência do tribunal. Com efeito, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a competência destes “fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente”, pelo que não pode o STA desconsiderar aqueles factos “no conhecimento e julgamento do recurso”.

Cfr. o acórdão do STA de 16 de Maio de 2007, recurso n.º 093/07.

Por outro lado, “para alcançar a notoriedade de determinados factos, ou seja, para ajuizar que são conhecidos pela generalidade das pessoas – cfr. o n.º 1 do artigo 514.º do Código de Processo Civil – não deixa de ser preciso fazer um juízo de facto sobre esse conhecimento geral”.

“Os factos que, por serem notórios (...), não carecem de alegação ou de prova, têm, ainda assim, para serem atendidos em juízo, que ser estabelecidos. Não é por a lei dispensar a sua alegação e prova que tais factos se desinsiram do âmbito da matéria de facto e passam a integrar a de direito. Ora, (...) não só os factos invocados pela recorrente não foram estabelecidos pela instância, como, no presente recurso, a lei só permite ao Tribunal apreciar questões de direito.

Cfr. o acórdão do STA de 12 de Fevereiro de 2003, recurso n.º 01327/02.

Ora, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito, do mesmo recurso – artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – constituindo, assim, excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual, nos precisos termos do artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º”.

Sendo que, como é jurisprudência constante e uniforme deste Tribunal, versa matéria de facto o recurso em que se apontem factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os acórdãos de 1 de Março de 2000 – recurso n.º 24.552, de 23 de Fevereiro de 2000 – recursos n.ºs 24.277 e 24.162, de 16 de Fevereiro de 2000 – recurso n.º 24.269, de 19 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 15.938 e de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.762.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito Tribunal Central Administrativo – Norte – Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 6 unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

*A Secção de Contencioso Tributário do STA é incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ela interposto, per saltum, de decisão da 1.ª instância não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito.*

Processo n.º 343/07-30.

Recorrente: Francisco Gomes Mendonça.

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** – Francisco Gomes Mendonça, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2002, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O impugnante, aqui recorrente, nem é funcionário público nem está subordinado às disposições do Dec.-Lei n.º 106/98, de 24-04, mas apenas ao DL 192/95, de 28/07, uma vez que se trata de trabalhador deslocado em país estrangeiro (cfr. sentença proferida muito recentemente pelo TAF de Mirandela, em 29-12-2006, numa questão absolutamente igual à dos presentes autos).

2.ª- Logo pelo preâmbulo daquele primeiro diploma legal se evidencia que a intenção do legislador foi a de introduzir um conjunto de alterações pontuais ao precedente DL n.º 519-M/79, de 28/12 (então com quase 20 anos), “*de molde a adequá-lo à nova realidade económica e social*”. (Sic).

3.ª- Ora, o referido DL 519-M/79 estabelecia o regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública, *quando deslocado em serviço público em território nacional*.

4.ª- Esse diploma legal não se aplica ao abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública *quando deslocado em serviço público no estrangeiro*.

5.ª- De resto, o art.º 15.º desse DL corrobora inequivocamente este entendimento ao dispor que “*O abono de ajudas de custo por deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro é regulado por diploma próprio*.” (Sic, com sublinhado nosso).

6.ª- Posteriormente à entrada em vigor daquele DL não foi ainda publicado diploma próprio, pelo que será aplicável tão-somente o DL 192/95, como acima se referiu.

7.ª- E sendo aplicável este último diploma legal, resulta dos autos, em primeiro lugar, que não foram ultrapassados os limites da tabela a que se refere a alínea a) do n.º 1 do seu art.º 2.º.

8.ª- Por outro lado, mesmo que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as “*Disposições gerais*” do DL 106/98, isto é, o 1.º e o 2.º artigos, o que se não admite nem aceita, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (artigo 1.º, n.º 1).

9.ª- Trata-se de trabalhador deslocado em serviço para local diferente do seu domicílio necessário.

10.<sup>a</sup>- O recorrente, embora deslocado temporariamente em País estrangeiro, celebrou com a sua entidade patronal (SOARES DA COSTA) um contrato de trabalho e para exercer a sua actividade profissional em território nacional.

11.<sup>a</sup>- Simplesmente, como se trata de empresa com actividade em países estrangeiros, tem necessidade de fazer deslocar temporariamente para aí trabalhadores nacionais e a prestar serviço em Portugal para suprir necessidades locais, designadamente, cumprimento de contratos de maior complexidade técnica e de prazo fixo e improrrogável, que foi o que se verificou na situação em apreço.

12.<sup>a</sup>- É justamente para situações deste tipo que o CCT para o sector da construção civil e obras públicas estabelece que as deslocações para fora do continente são sempre objecto de acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal, podendo acordar-se o pagamento de ajudas de custo (art.º 31.º).

13.<sup>a</sup>- Foi exactamente o que se passou na presente situação, em que a entidade patronal do impugnante celebrou com este um adicional ao contrato de trabalho pré-existente prevendo a sua deslocação para País estrangeiro, por um período de seis meses, embora renovável.

14.<sup>a</sup>- Todavia, apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo, aliás, obrigação principal!

15.<sup>a</sup>- O adicional ao contrato de trabalho começa por estabelecer que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado (cláusula 1.<sup>a</sup>), prevendo a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado (cláusula 8.<sup>a</sup>, n.º 1), e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação (cláusula 8.<sup>a</sup>, n.º 2).

16.<sup>a</sup>- Para efeitos dos art.ºs 1.º e 2.º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo.

17.<sup>a</sup>- O facto de, ulteriormente, ter aceite ser deslocado para País estrangeiro para aí temporariamente prestar o concurso do seu trabalho não retira a Portugal o carácter de domicílio necessário.

18.<sup>a</sup>- É irrelevante que o contrato de trabalho e o adicional hajam sido celebrados na mesma data.

19.<sup>a</sup>- O que releva é que o trabalhador, uma vez regressado a Portugal, mantém o direito ao seu posto de trabalho e justamente para e no local para onde originariamente foi contratado.

20.<sup>a</sup>- As ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como, inequivocamente, decorre da cláusula 7.<sup>a</sup>, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.

21.<sup>a</sup>- O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no “mercado negro”, seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse “mercado negro” são muito mais elevados que o normal!

22.<sup>a</sup>- O facto de as ajudas de custo terem sido pagas numa razão mensal, ou, se se quiser, com uma permanência e periodicidade mensal, não lhe tiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelos trabalhadores.

23.<sup>a</sup>- Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressados a Portugal, os trabalhadores deixam de perceber as ajudas de custo.

24.<sup>a</sup>- De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.

25.<sup>a</sup>- Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.

26.<sup>a</sup>- Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium*!

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal veio suscitar a questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, porquanto este, em seu entender, não versa exclusivamente matéria de direito, já que, cotejando as alegações de recurso com a sentença recorrida, se apura que, nas conclusões 21.<sup>a</sup>, 24.<sup>a</sup>, 25.<sup>a</sup> e 26.<sup>a</sup>, o recorrente funda o seu direito na afirmação de factos que o Mmo. Juiz “a quo” não estabeleceu.

O recorrente, notificado para, querendo, se pronunciar sobre tal questão, continua a manter que o recurso versa sobre matéria exclusivamente de direito, no sentido de que apenas discorda da sentença recorrida quanto ao enquadramento jurídico que nela é dado aos factos tidos por provados.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Com interesse para a decisão, mostram-se fixados na sentença recorrida os seguintes factos:

1. Na sequência de uma acção de inspecção externa ao exercício do ano de 2002 à firma “Soares da Costa, SA”, contribuinte n.º 505924170, com sede na Rua Senhora da Hora, 930, Porto, realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da DGF do Porto, verificou-se que a sociedade identificada não incluiu nas declarações a que se referem as als. b) e c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS o montante de 7.462,08 €, pago a título de ajudas de custo ao impugnante, colocado a exercer funções em Angola, ao seu serviço;

2. Em 13/6/2002, entre a “Soares da Costa” e o impugnante foi celebrado um contrato de trabalho por tempo indeterminado, com as seguintes cláusulas, para o que interessa aos presentes autos, e cujo teor considero provado:

a. O primeiro contraente é uma empresa de construção civil e obras públicas que exerce a sua actividade em território nacional e estrangeiro;

b. O segundo contraente exerce a profissão de carpinteiro de limpo, com a categoria profissional de oficial de 1.ª;

c. Pelo presente contrato, o segundo contraente obriga-se para com o primeiro contraente a dar-lhe, sob a direcção e autoridade deste, na profissão e com a categoria indicada na cláusula anterior (descrita na alínea b), o concurso do seu trabalho, mediante a remuneração de 458,00 €;

d. O local de trabalho do segundo contraente abrange toda a cidade do Porto, os concelhos de Vila Nova de Gaia, Gondomar, Maia, Matosinhos e Valongo;

e. O segundo contraente aceita prestar, sem quaisquer reservas e de livre vontade, o concurso do seu trabalho fora desse local de trabalho e em qualquer ponto do território nacional ou estrangeiro, que lhe seja designado pelo primeiro contraente;

f. Nas deslocações para fora das zonas referidas na cláusula 4.ª (a que corresponde à alínea d) destes factos provados) o segundo contraente tem direito, além da retribuição normal, às prestações e subsídios para tanto estabelecidos no contrato colectivo ou portaria de regulamentação de trabalho aplicável, a menos que as partes acordem noutra regime.

3. No mesmo dia em que foi celebrado o contrato referido em 2. (13/6/2002) entre a “Soares da Costa” e o impugnante foi também celebrado um acordo sob a epígrafe “*Adicional ao Contrato de Trabalho (Condições especiais de deslocação)*”, subordinado às seguintes cláusulas, relevantes para o presente processo:

a. Ambos os contraentes celebraram um contrato de trabalho sem termo, que aqui se dá, para todos os efeitos, como reproduzido e integrado;

b. Pelo presente acordo o segundo contraente obriga-se a deslocar-se para a República Popular de Angola, onde prestará ao primeiro contraente, ou a quem este indicar, o concurso do seu trabalho nas obras que ali estão em curso, com a categoria que lhe compete;

c. O prazo de deslocação para Angola é de 6 meses com início a 7/3/2002; caso o concurso do seu trabalho seja necessário por tempo superior ao prazo estipulado (de 6 meses), o segundo contraente obriga-se desde já a aceder à sua eventual prorrogação;

d. Atendendo às condições que rodeiam a prestação de trabalho em Angola, ambos os contraentes acordam num período normal de trabalho de 44 horas por semana;

e. Durante a vigência do presente acordo e enquanto o segundo contraente se mantiver deslocado em Angola terá direito ao pagamento das despesas de viagens de ida e regresso e a gozar férias em Portugal durante 15 dias consecutivos, por cada cinco meses de efectiva prestação de trabalho, nas datas a fixar pelo primeiro contraente;

f. Durante o período de deslocação em Angola o segundo contraente, para além do vencimento base de 458 €, terá direito a um subsídio de deslocação equivalente a 25 % sobre o vencimento base no montante de 114,50 €, quantias essas que serão pagas em Portugal mediante crédito em conta bancária;

g. Para fazer face ao acréscimo de despesas resultantes da deslocação o segundo contraente terá direito a uma ajuda de custo de 1140,00 € paga em Portugal; as despesas efectuadas pelo segundo contraente, e que sejam da sua responsabilidade, serão deduzidas pelo primeiro contraente no montante das quantias mensais a pagar;

h. Uma vez cumprido o período de tempo acordado para a sua deslocação na República de Angola, o segundo contraente obriga-se a regressar de imediato a Portugal na data que lhe for determinada pelo primeiro contraente.

i. Este acordo produziu efeitos desde 13/6/2002.

**III** - Importa conhecer da questão suscitada pelo Exmo. PGA que contesta a competência deste Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente em matéria de direito.

Tal questão merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA (anteriormente, art.º 3.º da LPTA).

Na verdade, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA.

É o que dispõem os artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

Diz o Exmo. PGA que, cotejando as alegações de recurso com a sentença recorrida, se apura que, nas conclusões 21.ª, 24.ª, 25.ª e 26.ª, o recorrente funda o seu direito na afirmação de factos que o Mmo. Juiz “a quo” não estabeleceu, o que significa, em seu entender, que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, para tanto, o TCA, nos termos dos artigos 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b), 31.º, n.º 3 e 38.º, alínea a) do ETAF.

E, com efeito, assim é.

O recorrente alega na conclusão 21.ª das suas alegações que “O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no “*mercado negro*”, seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse “*mercado negro*” são muito mais elevados que o normal!” e na conclusão 24.ª que “De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.”

Acrescentando, depois, nas conclusões 25.ª que “Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.” e 26.ª que “Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium!*”.

Ao produzir a transcrita alegação o recorrente pretende tirar dela efeitos úteis, em sede de direito, designadamente quando invoca uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da AP e do princípio da boa-fé.

Não colhe o argumento do recorrente quando afirma que se o tribunal “a quo” não estabeleceu tais factos isso significa tão só que este STA não os pode considerar no conhecimento e julgamento do presente recurso.

Só que este Tribunal não os pode desprezar para conhecer da violação dos princípios indicados já que é neles que esta se funda.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Sendo que a competência para o recurso se fixa no momento em que as alegações e conclusões do recurso são apresentadas, pelo que é irrelevante, para esse efeito, a eventual desistência de parte das conclusões apresentadas (v. Ac. STA de 16/5/07, no recurso 93/07).

Por outro lado, alega ainda o recorrente que os factos insertos na conclusão 21.ª são do conhecimento geral e, nessa medida, não carecem de alegação e prova, podendo ser tidos em consideração.

O recorrente aceita, assim, que alegou factos de que a sentença recorrida não conheceu ou não considerou, embora entenda que se trata de factos que são, ou devem ser, do conhecimento geral e, por conseguinte, são de conhecimento officioso, e que, por isso, o STA tem competência para os levar em consideração.

Mas ainda aí não tem razão.

Com efeito, como se diz no acórdão deste Tribunal de 12/2/03, no recurso 1327/02, “para alcançar a notoriedade de determinados factos, ou seja, para ajuizar que são conhecidos pela generalidade das pessoas – cfr. o n.º 1 do artigo 514º do Código de Processo Civil – não deixa de ser preciso fazer um juízo de facto sobre esse conhecimento geral”.

“De todo o modo”, acrescenta-se naquele aresto, “os factos que, por serem notórios, ou por o tribunal ter deles conhecimento, não carecem de alegação ou de prova, têm, ainda assim, para serem atendidos em juízo, que ser estabelecidos. Não é por a lei dispensar a sua alegação e prova que tais factos se desinsiram do âmbito da matéria de facto e passam a integrar a de direito”.

Ora, como atrás se disse, não só os factos invocados pela recorrente não foram estabelecidos pela instância, como, no presente recurso, a lei só permite ao Tribunal apreciar questões de direito.

Neste contexto, o recurso não tem fundamento, exclusivamente, em matéria de direito, controvertendo-se, também, matéria de facto, o que faz com que não seja este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCA.

Razão por que procede, assim, a questão suscitada no parecer do Exmo. PGA junto deste Tribunal.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste STA em julgar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 6 UCs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Recurso excepcional de revista. Admissibilidade. Processo judicial tributário pendente aquando da entrada em vigor da reforma do contencioso administrativo de 2004.*

### Sumário:

*O novo recurso excepcional de revista criado pela reforma do contencioso administrativo legislada em 2002 e aplicada em 2004 não é admissível relativamente a decisão proferida num processo judicial tributário pendente desde 1997.*

Processo n.º 427/07-30.

Recorrente: Fernando Craveiro Rodrigues.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **FERNANDO CRAVEIRO RODRIGUES**, residente em Massamá, Queluz, recorre, «nos termos do disposto no art.º 150.º do CPTA», do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de Janeiro de 2007 que negou provimento ao recurso da sentença da 1.ª instância que julgara improcedente a oposição à execução fiscal que contra si revertera.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

O prazo de prescrição, previsto no art.º 34.º do CPT, é de 10 anos, a contar do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário e interrompe-se, com a instauração da execução, ainda que contra o originário devedor;

II.

O efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, passando então, para efeito de contagem do prazo da prescrição, a somar-se o tempo decorrido até à data da instauração ao tempo que sucedeu àquele prazo de mais de um ano (art.º 34.º, no 3, do CPT);

III.

Assim, respeitando as dívidas exequendas a IVA relativo ao 2.º trimestre do ano de 1992, para averiguar da prescrição não basta, como fez o Tribunal a quo, apurar que a execução fiscal foi instaurada em 13/10/1993, sendo ainda necessário indagar se o processo de execução fiscal esteve ou não parado por período superior a um ano e, na afirmativa, se tal paragem é imputável ou não ao contribuinte.

IV.

Os autos de execução estiveram parados entre 26/02/1996 e 26/06/1997 (fls. 62 e 63 dos respectivos autos) não havendo dúvidas que entre essas duas datas não ocorreu a prática de qualquer acto no processo.

V.

Assim, o prazo de prescrição voltou a correr em 26/02/1997, tendo desde essa data decorrido já mais de 10 anos a que deverá acrescer os 10 meses e 13 dias decorridos até à instauração do processo de execução.



## VI.

**A PRESCRIÇÃO É DO CONHECIMENTO OFICIOSO DO TRIBUNAL, PELO QUE O TRIBUNAL TEM DE AVERIGUAR OFICIOSAMENTE TODA A FACTUALIDADE NECESSÁRIA PARA APURAR TAL FACTO, NÃO SENDO NECESSÁRIA A ALEGAÇÃO DE TAIS FACTOS, TANTO MAIS QUE OS MESMOS CONSTAM DOS AUTOS.**

Termos em que, deve declarar-se a dívida prescrita e ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência julgar-se procedente a oposição deduzida, com a consequente extinção da execução».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece ser rejeitado, na falta de verificação dos respectivos pressupostos processuais:

«Nos termos do art<sup>o</sup> 150<sup>o</sup> do CPTA pode haver lugar a recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo das decisões proferidas em 2.<sup>a</sup> 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.

Sucede porém que este regime de recurso excepcional não se aplica aos presentes autos que foram instaurados em 1997 (Vide, neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.04.2007, processo 97/07).

Com efeito, nos termos do art. 5<sup>o</sup>, n.º 1 da Lei n. 15/2002, de 22/2 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.

E decorre do n.º 3 do mesmo normativo que 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».

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada no acórdão recorrido é a seguinte:

«A)

Em 1993-10-13, a Fazenda Pública instaurou a execução fiscal n.º 3689 – 93/102238.5, para cobrança coerciva da quantia de 12.370.600\$00, proveniente da falta de pagamento do IVA 2º trimestre de 1992 e juros compensatórios, dívida da responsabilidade da sociedade Ramalho & Ramalho, Lda, cfr. fls. 1 a 4 da certidão do processo de execução fiscal, que se dá por integralmente reproduzida.

B)

Em 1993-12-06, foi emitida citação em nome da sociedade Ramalho & Ramalho, Lda para a execução n.º 3689-93/102238.5, cfr. fls. 10 da certidão do processo de execução.

C)

Em 1994-01-07, foi emitido mandado de penhora dos bens da Ramalho & Ramalho, Lda, cfr. fls. 12 da certidão do processo de execução.

D)

Em 1994-02-03, foi efectuado o auto de diligência donde consta a penhora do direito ao trespasse e arrendamento, de um rés-do-chão das instalações sitas da Rua de Dili n.º 2-A — Quinta da Lomba, Barreiro, utilizadas pela executada, ao qual foi atribuído o valor de 12.000.000\$00, cfr. fls. 13 e 14 da certidão do processo de execução.

E)

Em 1997-04-22, por sentença do Tribunal Judicial da Comarca do Barreiro, foi proferida sentença a decretar o despejo da executada do local onde se encontrava instalado o estabelecimento comercial, cfr. fls. 68 a 72 da certidão do processo de execução.

F)

Em 1997-07-01, por despacho do Chefe de Repartição das Finanças, na sequência do despejo, foi dada sem efeito a venda por negociação particular, cfr. fls. 73 da certidão do processo de execução.

G)

Em 1997-09-15, foi efectuado novo auto de diligência para penhora de bens da sociedade Ramalho & Ramalho, Lda, do qual consta que não foram encontrados bens penhoráveis, cfr. fls. 80 da certidão do processo de execução.

H)

Em 1997-10-13, por se encontrar indiciada a inexistência de bens penhoráveis, o processo de execução foi revertido contra o ora oponente e contra Joaquim da Costa Lopes Gaio e Horácio dos Santos Marques, enquanto responsáveis subsidiários, cfr. fls. 90 da certidão do processo de execução.

I)

A Ramalho & Ramalho, Lda, tem por objecto “A cedência de pessoal, montagens industriais, manutenção de fábricas”, Ap. 10-11/900 125 da certidão do registo comercial de fls. 63 a 68 dos autos e 84 a 89 da certidão do processo de execução.

J)

O capital social da Ramalho & Ramalho, Lda, é de 3.600.000\$00 e está distribuído da seguinte forma pelos sócios gerentes:

Joaquim da Costa Lopes Gaio: 1.693.500\$00;

Horácio dos Santos Marques: 1.693.500\$00;

Fernando Craveiro Rodrigues: 213.000\$00, cfr. Ap. 20/900821 da certidão do registo comercial de fls. 63 a 68 dos autos e 84 a 89 da certidão do processo de execução.

L)

A Ramalho & Ramalho, Lda, obriga-se pela assinatura de dois gerentes, cfr. Ap. 20/900821 da certidão do registo comercial de fls. 63 a 68 dos autos e 84 a 89 da certidão do processo de execução.

M)

Joaquim da Costa Lopes Gaio e Horácio dos Santos Marques são dois dos sócios da Moconte-Montagens e Conservação Industrial, Lda, cfr. Ap. 10/890202 e Ap. 12/930310 da certidão do registo comercial de fls. 23 a 30 dos autos.

N)

A Moconte, Lda, obrigava-se pela assinatura dos dois gerentes, Joaquim da Costa Lopes Gaio e Horácio dos Santos Marques, cfr. Ap. 15/911021 da certidão do registo comercial de fls. 23 a 30 dos autos.

O)

A Moconte-Montagens e Conservação Industrial, Lda, transformada em 1994, em sociedade anónima, tem por objecto o “*exercício das actividades de montagem e construção nos seus diversos aspectos, quer se trate da instalação da totalidade ou parte de estabelecimentos comerciais ou industriais, quer de obras públicas ou privadas, e bem assim, de todas as actividades correlativas necessárias para a realização dos trabalhos que aquelas implicam, incluindo fabricação, manutenção e fornecimento de materiais e equipamentos.*” cfr. Ap. 10/890202 da certidão do registo comercial de fls. 23 a 30 dos autos.

P)

Em 1992-06-22, 1993-02-29, 1993-05-10 e 1993-08-04, o oponente dirigiu diversos requerimentos aos outros dois sócios em que formulou propostas para reestruturar a dívida da empresa, cfr. fls. 31 a 40 dos autos.

Q)

Em 1992-06-22, na carta dirigida pelo oponente ao Engº Gaio e ao Sr. Horácio Marques, lê-se: “*Considerando:*

1) *A dívida vencida do IVA de 26500 c. (exceptuando juros compensatórios, mora e custas). Deste valor 11.300 c. estão em execução fiscal com data limite para liquidação em 30/06/92;*

2) *Estarem previsionados 11.500 c. para pagto de salários no final do mês de JUN/92/30/96;*

3) *A iminente impossibilidade da Moconte poder liquidar a dívida vencida em 30/06/92 de 46.000 c.:*

4) *Não ter havido possibilidades de liquidar a Seg. Social vencida em 15/06/92 no valor de 1.300 c.*

Confirmando minha proposta de 17/02/92 quanto a medidas a serem tomadas na gestão da R. R. conforme segue:

a) Passar a fornecer à Moconte somente, até níveis de possibilidade que esta tenha de pagar à R. e R. a 30 d.d. (...)

Para já não fornecer para Mourão (...).

b) Reordenar a capacidade técnica da R & R (...)

c) Liquidar até 30/06/92 o IVA em execução no valor de (...)

d) Liquidar toda a dívida do IVA até 30/09/92 – 90 dias

e) Gerir os valores do IVA de modo a que este seja liquidado antes dos prazos de vencimento.

f) Redução dos custos de estrutura da R. e R. para o patamar de 2.000 c., passando isto por cortar nas rubricas: gerência, seguros, honorários e rendas (trespasse de garagem).

22/06/92

(Assinatura)

Pelas razões assinaladas impõe-se medidas financeiras (...) que visem preservar a estabilidade económico-financeira da sociedade, pelo que...”, cfr. fls. 31 e 32 dos autos.

R)

Na declaração de IRC referente ao ano de 1992, a Ramalho & Ramalho, Lda declarou o lucro tributável de 1.260.811\$00, cfr. fls. 43 a 47 dos autos.

S)

Na declaração de IRC referente ao ano de 1992, a Moconte — Montagens e Conservação Industrial, Lda declarou prejuízos para efeitos fiscais no montante de 35.143.932\$00, cfr. fls. 51 a 55 dos autos.

T)

A Moconte era cliente da Ramalho & Ramalho (cfr. depoimento testemunhal de Leonel da Silva Simões).

U)

Em 1993-12-21, deu entrada na Ramalho & Ramalho, Lda, a comunicação do oponente à sociedade a sua demissão de gerente da Ramalho & Ramalho, Lda e a cedência da sua quota, cfr. fls. 41 dos autos.

V)

Em 1997-11-24, o oponente deduziu a presente oposição, cfr. fls. 2 dos autos».

3. A primeira questão a decidir é a suscitada pelo Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

Exprime ele, no seu transcrito parecer, que não se verificam os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, já que o processo em que vem interposto se iniciou em 1997 e o recurso excepcional de revista a que se refere o artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) não é admissível nos processos pendentes aquando da entrada em vigor da lei que o aprovou.

E tem razão.

A lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, aprovou, pelo seu artigo 1º, o CPTA, para entrar em vigor um ano após a sua publicação – artigo 7º.

Mas o artigo 2º da lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, alterou aquele artigo 7º, diferindo para 1 de Janeiro de 2004 o início da vigência do CPTA.

Nos termos do n.º 1 do artigo 5º da lei n.º 15/2002, as disposições do CPTA «não se aplicam aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor».

E o n.º 3 do mesmo artigo concretiza que «não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que (...) introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior».

Ora, iniciado o presente processo em 1997, é seguro que estava pendente em 1 de Janeiro de 2004 e que, conseqüentemente, não se lhe aplicam as disposições do CPTA, nem têm cabimento os recursos jurisdicionais que, antes, não eram admitidos.

É sabido que o artigo 150º do CPTA concebeu um recurso novo, inexistente no domínio da legislação que anteriormente da matéria se ocupava – Código de Procedimento e de Processo Tributário e Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. Trata-se de uma criação *ex novo* da reforma do contencioso administrativo legislada em 2002 e aplicada em 2004.

Acresce que, de acordo com o estatuído no n.º 4 do artigo 687º do Código de Processo Civil, este Tribunal não está vinculado pelo despacho judicial que, oportunamente, admitiu o recurso, podendo e devendo recusar a sua apreciação, se não convergirem os respectivos pressupostos.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação a que alude o artigo 150º n.º 5 do CPTA, em não tomar conhecimento do recurso.

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

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Acórdão. Arguição de nulidades processuais. art. 201º do CPC. Rectificações. art. 667º do CPC. Esclarecimentos. art. 669º do CPC.*

### Sumário:

- I — Suscitada uma nulidade da sentença recorrida, e não tendo sido ordenada a baixa do processo para conhecimento dessa nulidade pelo juiz da 1ª instância (art.ºs. 668º, 4, e 744º, 5, do CPC), mas tendo o tribunal superior apreciado e decidido sobre essa alegada nulidade, tendo concluído que, por força de um caso julgado anterior, a decisão não podia ser outra, a omissão de acto ou formalidade não influi no exame ou decisão da causa, pelo que não constitui nulidade – art.201º, 1, do CPC.*
- II — Se o recorrente, no recurso perante o STA, suscitou o reenvio junto do TJCE, a respeito de uma dedução de IVA, mas o tribunal entendeu que não havia necessidade desse reenvio, sendo essa dedução possível se cumpridos determinados formalismos previstos na lei, que o recorrente não cumpriu, não ocorre qualquer nulidade processual.*
- III — Pedida a rectificação de erro material, sendo que o recorrente coloca apenas em causa o próprio julgado, não há obviamente erro material a corrigir.*
- IV — Solicitando o recorrente esclarecimentos, concluindo-se, porém, que a tese central do acórdão é clara e sem ambiguidades, limitando-se o recorrente a divergir dela, nada há a esclarecer.*

Processo n.º 511/06-30.

Recorrente: IMOMURO – Sociedade Imobiliária, SA.

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. **IMOMURO – Sociedade Imobiliária, SA**, recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido neste STA em 11 de Abril de 2007, veio arguir nulidades processuais, solicitar rectificações e pedir esclarecimentos.

A Fazenda Pública nada disse.

O EPGA defende que o requerimento deve ser indeferido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vejamos as várias questões suscitadas.

2.1. Nos 10 primeiros artigos do seu requerimento, defende a recorrente que não foi cumprido o disposto do art. 744º do CPC, sendo assim cometida uma omissão de acto, susceptível de produzir nulidade, por influir no exame e decisão da causa.

Sustenta o MP, no tocante a este ponto, que esta nulidade foi invocada fora do prazo legal.

Mas não cremos.

Foi, a nosso ver, apresentada em tempo, ou seja, nos dez dias seguintes à notificação do acórdão.

Vejam os então.

Dispõe o art. 668º, 4, do CPC que, “arguida qualquer das nulidades de sentença em recurso dela interposto, é lícito ao juiz supri-la, aplicando-se com as necessárias adaptações e qualquer que seja o tipo de recurso, o disposto no art. 744º”.

E o n. 5 deste último artigo dispõe que “se o juiz omitir o despacho previsto no n. 1, o relator mandará baixar o processo para que seja proferido”.

Vale isto por dizer que foi omitido um acto que a lei prescreve.

Quid juris?

Anotemos desde já que a questão (alegada nulidade da sentença) foi apreciada no acórdão sob reclamação (ponto 3.1).

Mas isto não basta para solucionar a questão.

Porém, o seguinte excerto da decisão sob reclamação, no ponto ora questionado, resolve-a.

Transcrevendo:

“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”.

Ou seja, a decisão não podia ser outra.

O que significa que essa invocada omissão de acto ou formalidade – art. 744º, 5, do CPC – não influiu no exame ou decisão da causa, pelo que não constitui nulidade – art.201º, 1, do CPC.

Desatende-se assim a invocada nulidade.

2.2. A seguinte nulidade processual tem a ver com o negado reenvio prejudicial da questão decidida junto do TJCE.

Vejam os.

Quanto ao suscitado reenvio, escreveu-se o seguinte:

“O requerido reenvio (conclusão 20ª).

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

Realmente, a filosofia imanente ao acórdão recorrido não justificava o reenvio.

Vejam os porquê.

Escreveu-se no acórdão sob censura:

“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”.

Ou seja: na economia do aresto, o IVA podia ser deduzido desde que a escritura de compra e venda não formalizasse apenas a concretização do negócio de compra e venda, ou seja, que não funcionasse apenas como instrumento financeiro. Ou seja, que concretizasse também movimentos em dinheiro.

Daí que, na nossa óptica, e posta a questão nestes termos, não se justificasse o reenvio.

Na verdade, não está em causa a negação do direito de dedução do IVA. Ele é dedutível. Só que nas condições estabelecidas na lei interna portuguesa, em condições que manifestamente, e na nossa óptica, não violam qualquer norma comunitária.

Não se vê assim que fosse obrigatório submeter a questão ao TJCE.

A dedução do IVA era possível, como dissemos, e tinha cabimento legal desde que a escritura de compra e venda não fosse um mero instrumento financeiro.

Aliás, convém trazer à colação a formulação adrede feita pela recorrente, que é do seguinte teor:

“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”.

Ora, o Tribunal não tem dúvidas. Considera possível a dedução do IVA, com base na escritura pública, desde que esta não seja um mero instrumento financeiro.

Daí que não se justificasse a consulta do TJCE.

A recorrente suscita agora a inconstitucionalidade deste segmento da decisão.

Não cremos que assim seja. Porém, e como é óbvio, a recorrente tem um caminho para sindicar esta alegada inconstitucionalidade: o Tribunal Constitucional.

Assim, e na perspectiva que defendemos, improcede a suscitada nulidade, plasmada nas conclusões 11 a 54 do requerimento em causa.

2.3. Quanto à rectificação de erros materiais (pontos 55 a 74).

Pretende a recorrente que há um manifesto lapso de enquadramento das questões levantadas pelo recorrente, susceptíveis de rectificação.

Isto na resposta que o tribunal deu às conclusões 37 a 39 das respectivas alegações de recurso.

Importa transcrevê-las:

“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”.

Não há aqui qualquer erro material.

O que está em causa são alegações de discordância quanto ao julgado e não a alegação de erros materiais a que alude o art. 667º do CPC.

São perspectivas diferentes as da recorrente se confrontadas com as posições sufragadas no acórdão sob censura.

Pelo que nada há a rectificar.

Aliás, a prevalecer a tese do recorrente, a consequência seria a reforma do acórdão (art. 669º, 2, b) do CPC), reforma que a recorrente nem sequer pede.

2.4. Quanto aos esclarecimentos (pontos 75 a 129).

A dúvida colocada pela recorrente (pontos 76 a 81) está respondida iniludivelmente no ponto 3.5 do acórdão recorrido. A liquidação está fundamentada porque, na óptica do acórdão recorrido, não foram violados os preceitos legais invocados pela recorrente.

Quanto ao mais, nada há a esclarecer. A tese central do acórdão já foi atrás explicitada. E é clara.

Repisando:

Na economia do acórdão sob censura, o IVA podia ser deduzido desde que a escritura de compra e venda não formalizasse apenas a concretização do negócio de compra e venda, ou seja, que não funcionasse apenas como instrumento financeiro.

Tudo claro e inequívoco.

É este o cerne da decisão.

O que diríamos é que estão em causa divergências de fundo. Ou seja: maneiras diversas de interpretar a lei. Há óbvia divergência entre o decidido e a perspectiva assumida pela recorrente.

O que não se vê é onde haja obscuridades ou ambiguidades contidas no acórdão, cuja tese central, como vimos, é clara e inequívoca.

Questionável, como sempre seria, é o acerto da decisão. Mas a solução jurídica que o acórdão recorrido perfilhou é a que se deixou expressa.

Não há, no nosso entendimento, lugar aos esclarecimentos a que se reporta o art. 669º do CPC.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99,00 €.

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Sigilo Bancário. Recurso Contencioso. Tempestividade. Local de apresentação do Requerimento de interposição do recurso.*

**Sumário:**

- I — A petição de recurso do acto administrativo que determina o acesso directo da Administração às contas bancárias de que é titular o interessado deve ser apresentada no tribunal competente.*
- II — É extemporânea a petição de recurso que, entregue nos serviços locais da administração, foi por eles remetida ao Tribunal, aonde deu entrada depois de esgotado o respectivo prazo de interposição.*

Processo n.º 525/07-30.

Recorrente: Nuno Filipe Souza Guerra Palma de Figueiredo.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **NUNO FILIPE SOUZA GUERRA PALMA DE FIGUEIREDO**, residente em Vila Chã, Vila do Conde, recorre da sentença de 27 de Abril de 2007 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, por extemporâneo, rejeitou o «recurso da decisão do Director Geral de Impostos que determinou o acesso directo a todos os documentos bancários de que o ora recorrente seja titular».

Formula as seguintes conclusões:

«1

A sentença baseou-se unicamente na interpretação literal do artigo 146-B do CPPT, segundo o qual a petição tem de ser entregue no tribunal, menosprezando, e assim violando, a aplicação ao caso vertente do artigo 77 C.P.A..

2

Determina o art. 103.º do C.P.P.T. que “a petição é apresentada no Tribunal competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto.”

3

Determina o art. 77.º do C.P.A. a possibilidade de os requerimentos dos contribuintes serem apresentados nos serviços locais.

4

Foram assim violados os seguintes preceitos legais: artigos, 17º, 18º, 103º, do CPPT, 59º da LGT, e 659 n.º 2 do CPC.

TERMOS EM QUE, nos melhores de direito (...),

Deve a dita sentença ser revogada e substituída por outra que, julgando o recurso tempestivo, revogue a decisão de derrogação do sigilo bancário proferida pela Administração Tributária».

1.2. O Director-Geral dos Impostos conclui assim a sua contra-alegação:

«1.

O presente recurso judicial foi apresentado nos termos do artigo 146º-B do CPPT, o que significa que estamos perante um processo especial urgente, que tem uma tramitação específica, diferente da tramitação do processo de impugnação judicial.

2.

Podendo revestir a forma de simples requerimento, obedece no entanto a algumas regras, sob pena de ser rejeitado, respeitando uma delas à obrigatoriedade de apresentação da petição de recurso no Tribunal Tributário de 1.ª Instância da área do domicílio fiscal do recorrente, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artº 146º-B do CPPT, tal como foi devidamente notificado o recorrente.

3.

Este normativo excepciona as regras gerais constantes do artº 103º do CPPT, derogando-as, pelo que não é aplicável, tal como não é aplicável o disposto no artº 77º do CPA, uma vez que não é extensivo a processos judiciais tributários, especialmente quando gozam da aplicação de um regime especial quanto à sua tramitação.

4.

O mesmo artº 146º-B do CPPT, também estabelece um prazo peremptório de 10 dias para fins de apresentação do devido requerimento, que fica precludido uma vez ultrapassado.

5.

De acordo com os factos devidamente comprovados em sede de recurso contencioso e como bem decidiu a decisão recorrida, aquele só pode ser considerado extemporâneo, uma vez que o recorrente dirigiu o seu requerimento a entidade diversa do Tribunal ou da secretaria que a lei indica como competente, sendo que tal atraso lhe é exclusivamente imputável.

6.

Tendo o recurso dado entrada no TAF do Porto decorrido que estava já o prazo de recurso, não tendo sido cumprida a imposição legal de ali o apresentar no prazo de dez dias, deve o presente recurso ser nova liminarmente rejeitado por manifesta extemporaneidade.

**Nestes termos e nos mais de direito (...), deverá ser rejeitado o presente recurso, em tudo se confirmando a Doutra sentença recorrida que considerou extemporâneo o recurso contencioso interposto nos termos do artº 146º-B do CPPT».**

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, porquanto «O recurso interposto da decisão da administração tributária que determina o acesso directo a informação bancária do contribuinte deve ser apresentado em requerimento apresentado no tribunal tributário da área do seu domicílio fiscal (art. 146º-B n.º 1 CPPT). A possibilidade de apresentação da petição de recurso por correio, valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal, exige que aquela seja dirigida ao tribunal e não a qualquer outra entidade (art. 150º n.º 1 alínea b) CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

A solução estabelecida na norma legal é coerente com a natureza urgente do processo, impedindo demora na remessa da petição de recurso ao tribunal pela administração tributária, caso aquela também pudesse ser apresentada nos serviços periféricos locais (arts 103º n.º 1 e 146º-D CPPT).

A norma invocada pelo recorrente constante do art. 77º n.º 2 CPA é aplicável no domínio do procedimento administrativo e não no domínio do processo judicial tributário especial de derrogação do dever de sigilo bancário (art. 146º-A n.º 2 alínea a) CPPT).

A norma invocada pelo recorrente constante do art. 103º n.º 1 CPPT é aplicável no domínio do processo judicial tributário de impugnação de actos tributários (arts. 99º e sgs. CPPT).

Neste contexto é de sufragar o entendimento vertido na decisão (rejeição do recurso por apresentação extemporânea da petição no tribunal competente), em sintonia com jurisprudência do STA sobre idêntica questão (acórdão STA - Secção de Contencioso Tributário 25.05.2005 processo n.º 310/05)».

2. Vem provado que

«A)

A decisão recorrida foi proferida em 30111/2006 e foi notificada através do ofício datado de 13/12/2006 e enviado por carta registada cujo aviso de recepção foi assinado em 20/12/2006, cf. documentos 1, 2, 3 e 4 do Processo Administrativo junto aos autos.

B)

O presente recurso deu entrada na Direcção de Finanças do Porto em 03/01/2007 no entanto o mesmo foi enviado para esta entidade em 29/12/2006, cf. fls. 3 e 11 dos autos.

C)

O presente recurso deu entrada neste Tribunal em 17/01/2006, data em que a Direcção de Finanças do Porto diligenciou o seu envio, cf. fls. 3 e 12 dos autos».

3.1. A questão colocada no presente recurso é a de saber se o interessado, perante a decisão administrativa que determina o acesso às suas contas bancárias, reage em tempo quando remete o seu recurso de tal decisão, tempestivamente, por via postal, aos serviços da Administração Tributária, que o reenvia para o tribunal, aonde chega já depois de esgotado o respectivo prazo de interposição.

Trata-se de questão que este Tribunal apreciou no processo n.º 310/05, mediante acórdão de 25 de Maio de 2005, entretanto seguido, em 24 de Janeiro de 2007, no processo n.º 1099/06 (ainda que sobre questão diferente da que directamente tratara o de 25 de Maio de 2005 e agora nos ocupa). E a decisão presentemente sob recurso está em consonância com tal jurisprudência, apoiando-se, aliás, confessadamente, no primeiro dos apontados arestos.

Os fundamentos deste recurso jurisdicional não abalam os da falada jurisprudência que, consequentemente, é de manter.

3.2. Contra o que pretende o recorrente, a disposição do artigo 77º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) não é aqui aplicável, uma vez que se trata de norma de aplicação supletiva, cha-



mada só perante casos omissos, tal qual dispõe o artigo 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Ora, o artigo 146º-B deste último diploma patenteia que não estamos perante caso omissos, ao impor que a petição de recurso «da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito» seja formalizada «em **requerimento apresentado no tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal**» (o destaque é, evidentemente, nosso).

Ao assim estabelecer o legislador afastou-se do regime que consagrou para o processo de impugnação judicial, cuja petição tanto pode ser apresentada «no tribunal tributário competente» como «no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto» (cfr. o artigo 103º n.º 2 do CPPT).

Entre as razões para esta diferenciação avulta a natureza de urgente que o mesmo legislador atribuiu a estes recursos – vd. o artigo 146º-D do mesmo diploma.

A urgência implica, naturalmente, a aceleração dos trâmites do processo, com redução dos prazos para os actos a praticar pelas partes, pela secretaria, pelo Ministério Público e pelo juiz, e a tramitação em férias. Mas também aconselha que se adoptem todas as práticas que possam contribuir para apressar, não só a marcha do processo, como a própria introdução em juízo. Daí que o artigo 146º-B do CPPT determine várias medidas tendentes a evitar delongas: a petição é, logo, apresentada no tribunal, em dez dias a partir da notificação da decisão recorrida, sem exigência de formalidade especial, sem necessidade de ser subscrita por advogado, devendo a prova, que só pode ser documental, acompanhá-la, e a oposição é oferecida em dez dias com os elementos de prova. Ao que se sucede a tramitação em férias, e com prazos reduzidos.

3.3. De resto, o regime a que o recorrente apela e está consagrado no artigo 77º do CPA integra-se no capítulo respeitante à «marcha do procedimento» (administrativo), não tratando do lugar de apresentação de petições dirigidas aos tribunais, mas daquele em que devem entregar-se os requerimentos dirigidos aos órgãos da Administração.

Acresce que a regra geral contida no seu n.º 1 não deixa de ser a da apresentação «nos serviços dos órgãos aos quais são dirigidos», regulando os n.ºs 2 e 3 as situações em que se trate de órgãos centrais com (n.º 2) ou sem «serviços locais desconcentrados» na área de residência do requerente (n.º 3). Conceitos estes – os de “órgãos centrais” e de “serviços locais desconcentrados” – que não têm aplicação aos órgãos jurisdicionais.

3.4. Não ocorre, assim, violação das normas legais apontadas pelo recorrente:

O artigo 17º n.º 3 do CPPT conjuga-se com o artigo 103º n.º 1 do mesmo diploma, não valendo senão naqueles casos em que a petição pode ser apresentada em serviço periférico local ou regional da Administração, o que aqui não ocorre.

O artigo 18º do mesmo diploma trata dos efeitos da declaração judicial de incompetência (cfr. a sua epígrafe), que é situação diversa da aqui acontecida.

O artigo 59º da Lei Geral Tributária impõe à Administração e aos contribuintes um recíproco dever de colaboração, sem dispensar estes de apresentarem as suas petições nos órgãos que a lei aponta – no caso, o tribunal, e não um serviço da Administração.

O artigo 659º n.º 2 do Código de Processo Civil instrui o juiz sobre a elaboração da sentença, não tendo aplicação no caso vertente.

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 decisão impugnada.

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

Lisboa, 12 de Julho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 18 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Reclamação. artº 276º do CPPT. Oposição. Garantia. DL n.º 296/2003, de 21 de Novembro.*

**Sumário.**

- I — Solicitada a notificação do revertido pela autoridade tributária portuguesa à competente autoridade espanhola, nos termos do artº 17º do DL n.º 296/2003, e tendo, na sequência, o revertido prestado a garantia, não tem ele, que entretanto deduziu oposição à execução, que prestar igual garantia perante a autoridade requerente.*
- II — É esta a ilação que se deve retirar do artº 28º do citado Decreto-Lei.*

Processo n.º 552/07-30.

Recorrente: Joan Sallent Custódio.

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. JOAN SALLENT CUSTODIO**, revertido nos presentes autos de execução fiscal, em que é originária executada PUBLIJOGO Portugal – Importação e Comércio de Brinquedos, SA, notificado pelo Chefe de Finanças de Lisboa 13, para prestar garantia, reclamou desta decisão para o TAF de Lisboa.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Inconformado, o reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Da sentença recorrida resultaram provados todos os factos alegados pelo ora Recorrente em sede de reclamação judicial.

B. Nomeadamente, considera-se provado que:

1. O Recorrente é revertido nos processos de execução fiscal n.ºs 327119941008358, 3271199401039474 e 327119970101025902;

2. As competentes autoridades portuguesas efectuaram um pedido de cobrança das dívidas em execução naqueles processos às autoridades fiscais espanholas, no âmbito da Directiva 76/308/CEE, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos, transposta para o direito português através do Decreto-Lei 296/2003, de 21 de Novembro;

3. O ora Recorrente foi notificado pelas autoridades fiscais espanholas da dívida ao Estado português, sendo expressamente advertido de que, não realizando os pagamentos nos prazos indicados em tal notificação, proceder-se-ia à penhora dos seus bens ou direitos;

4. O ora Recorrente solicitou, perante as autoridades fiscais espanholas, a suspensão do procedimento de cobrança, oferecendo como garantia um aval bancário;

5. O Recorrente apresentou oposição à execução junto da competente instância portuguesa;

6. O Recorrente foi notificado dos despachos reclamados, que lhe exigem a prestação de garantias, perante as autoridades fiscais portuguesas, relativas à totalidade das dívidas em execução.

C. Na fundamentação de direito na base da decisão de indeferimento da reclamação, a Mm. Juiz do Tribunal *a quo* reconhece, o que aliás já havia dado por provado, que o procedimento de cobrança corre exclusivamente perante as autoridades fiscais espanholas (autoridade requerida).

D. Contudo, conclui que a entidade competente para suspender o processo é a portuguesa (autoridade requerente), decidindo por isso pela legalidade dos despachos reclamados, com o conseqüente indeferimento da reclamação apresentada.

E. Existe pois uma clara contradição entre os fundamentos e a decisão, uma vez que dos fundamentos quer de facto, quer de direito, constantes da sentença recorrida, resulta uma conclusão diferente da que é acolhida a final naquele aresto.

F. A sentença recorrida padece pois do vício de nulidade previsto no artº 668º, alínea c) do CPC, aplicável por remissão do artº 2º, alínea e) do CPPT:

G. Ainda que assim não fosse, sempre a sentença recorrida deveria ser revogada, concedendo-se inteiro provimento ao presente recurso, uma vez que a mesma sentença consagra uma solução diferente e contrária à que expressamente resulta da legislação aplicável.

H. Nos termos do artº 28º do DL 196/2003, e sem prejuízo de a oposição fiscal dever ser apresentada perante a competente instância portuguesa – como aconteceu –, é às autoridades fiscais espanholas que cabe, em exclusivo, determinar a suspensão dos processos executivos.

I. Parece evidente que se é a autoridade requerida (a espanhola) a competente para cobrar os créditos (a pedido da autoridade requerente) e para ordenar a suspensão do processo, só esta pode exigir a prestação de garantias.

J. Por outro lado, é igualmente da autoridade requerida a competência para adoptar medidas cautelares necessárias à cobrança da dívida, motivo pelo qual foi o Recorrente advertido de possíveis

penhoras, pelo que, e também por este motivo, só as autoridades fiscais espanholas podem exigir a prestação de garantias para suspensão dos processos executivos.

K.O Recorrente já prestou garantias perante a autoridade requerida.

L.Não pode pois deixar de concluir-se pela ilegalidade dos despachos reclamados, contrariamente ao que faz a sentença recorrida, que deve por isso ser revogada, concedendo-se provimento ao presente recurso.

Não houve contra-alegações.

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

Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

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

1.As execuções fiscais n.ºs 32719941008358, 3271199401039474 e 327199701025902 foram instauradas contra a devedora originária a Sociedade PUBLIJOGO Portugal Importação e Comércio de Brinquedos, S.A por dívidas de IVA de 1993 e 1994.

2.Por despachos de 18/11/2003, 21/10/2004 e 5/8/2002 foi, pelo CRF, decretada a reversão contra o reclamante na qualidade de administrador da sociedade executada.

3.Procedeu o serviço de finanças ao envio da citação pessoal, via correio, para o reclamante, cidadão espanhol, para a morada constante do cadastro do número fiscal do contribuinte, tendo a carta sido devolvida por uma sociedade de advogados, com a informação de que o mesmo havia sido cliente daquela sociedade de advogados, não tendo, contudo, domicílio fiscal na morada indicada.

4.Através de elementos carreados para o processo de execução fiscal, foi possível averiguar a morada em Espanha do reclamante, tendo-se oficiado à Comissão Interministerial para Assistência Mútua em matéria de cobrança junto da DGCI, a qual procedeu ao pedido junto das entidades espanholas para cobrança dos fiscais do reclamante, ao abrigo do art.º 17.º do Capítulo III do DL n.º 296/2003, de 21 de Novembro.

5.Pelas autoridades espanholas competentes, por documento emitido em 25/5/2005, foi o reclamante notificado da dívida do Estado Português, constante de documento anexo, no montante de €150.150,25, com a advertência expressa de que, não realizando os pagamentos nos prazos indicados, proceder-se-ia à penhora dos seus bens ou direitos nos termos estabelecidos nos art.ºs 110 e seguintes do citado regulamento (o Regulamento Geral de Cobrança).

6.O Reclamante apresentou, junto da Unidad de Recaudación de la Dependencia Regional de Recaudation, Delegación de Barcelona (órgão competente para a cobrança do crédito em causa), um “recurso de reposición”.

7.Em tal requerimento o Reclamante solicitou a suspensão do procedimento de cobrança, oferecendo como garantia o aval bancário emitido pelo Banco de Sabadell, S.A, em 31 de Maio de 2005, pelo montante global da dívida em execução - € 150.150,25.

8.Em 28/6/2005 o reclamante apresentou oposição contra as oposições em causa.

9.Em Maio de 2006 havia sido notificado de três despachos do CRF, para prestar garantias por forma a obter a suspensão dos processos executivos referidos em 1, tendo apresentado em 2 de Junho de 2006 reclamação, cujos trâmites correram junto do TAF de Lisboa sob o processo n.º 2477/06. 1 BELSB.

10.Na sequência de tal reclamação veio o CRF a revogar os anteriores despachos.

11.O reclamante foi notificado nesse processo para se pronunciar sobre a inutilidade superveniente da lide, tendo apresentado, em 20/10/2006, um requerimento onde informou nada ter a opor a tal.

12.Em 18/11/2006 foi proferido despacho a extinguir a instância por inutilidade superveniente da lide.

13.Em 20/9/2006 foram proferidos despachos, pelo CRF, nas execuções referidas em 1, onde consta que a garantia prestada em Espanha não suspende os autos de execução fiscal que estão na origem do pedido de cobrança e determinando-se a notificação do reclamante para prestação das garantias em 15 dias, conforme doc. de fls. 19 a 24 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

14.O reclamante foi notificado destes despachos em 25/9/2006 e apresentou a reclamação em 6/10/2006.

3.São duas as questões que o recorrente suscita no seu recurso.

A primeira tem a ver com a alegada nulidade da sentença.

A segunda tem a ver com um alegado vício de violação de lei.

Começamos pela primeira questão: a nulidade de sentença.

3.1Defende o recorrente que a nulidade da sentença resulta da violação do art.º 668.º, 1, c) do CPC (fundamentos em oposição com a decisão).

O Mm. Juiz *a quo* teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão, e fê-lo do seguinte modo:

“Não obstante o alegado vício de contradição entre a decisão e os fundamentos, entendemos que a fundamentação fáctica e de direito está em perfeita sintonia com a decisão”.

Também o EPGA junto deste STA tomou posição expressa sobre esta questão, nos termos seguintes:

“Não ocorre a nulidade da sentença alegada ... porque os excertos da sentença escolhidos pelo recorrente não são decisão do Mm. Juiz *a quo* são, antes, o resumo das posições do recorrente; a apreensão dessas posições começa depois da expressão “vejamos”, a fls. 211”.

Que dizer?

É para nós evidente que não há qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão.

O que o Mm. Juiz *a quo* vem dizer é que, no entendimento que faz da lei, apresentada uma oposição, é no Estado requerente que o interessado deve prestar caução.

A fundamentação é essa, estribada numa dada interpretação dos artºs 21º e ss. do DL n.º 296/2003, de 21/11, que, na tese do Mm. Juiz *a quo* leva a que se considere que a garantia deva ser prestada em Portugal, país onde corre a execução e onde foi deduzida a oposição.

Logo, não ocorre a alegada nulidade da sentença.

Ponto é saber se o Mm. Juiz *a quo* interpretou devidamente a lei.

Mas isso é questão diversa, que já tem a ver com o fundo da questão.

3.2. Do vício de violação de lei.

Defende o recorrente, ao arrepio do entendimento perfilhado pela autoridade requerente, que, prestada garantia no Estado membro da autoridade requerida, para suspensão dos processos executivos, tal garantia é bastante para que essa suspensão ocorra, não sendo exigível nova garantia a prestar no Estado membro da autoridade requerente.

Outro e diverso é o entendimento da autoridade requerente, segundo a qual a garantia deve ser prestada no Estado membro da autoridade requerente (Portugal)

O ponto 4. do probatório ajuda-nos a clarificar a questão.

Aí se deu como provado que a competente autoridade tributária (portuguesa) oficiou à Comissão Interministerial para Assistência Mútua em matéria de cobrança junto da DGCI, a qual procedeu ao pedido junto das entidades espanholas para cobrança dos fiscais do reclamante, ao abrigo do artº 17º do Capítulo III do DL n.º 296/2003, de 21 de Novembro.

E que diz o artº 17º do citado diploma legal (diploma que estabelece as regras relativas à aplicação do mecanismo de assistência mútua entre os Estados membros da Comunidade Europeia em matéria de cobrança de créditos, respeitantes a quotizações, direitos, impostos e outras medidas previstas no presente diploma) - artº 1º, 1, do citado DL?

Inserido no capítulo III (pedido de notificação), dispõe nomeadamente o seguinte:

“1. O pedido de notificação compreende todos os actos e decisões, mesmo os judiciais, relativos a um crédito ou à sua cobrança.

“2. A notificação é efectuada de acordo com as normas jurídicas em vigor para a notificação de actos e decisões correspondentes no Estado membro da autoridade recorrida.

“3. A autoridade requerida não questionará em caso algum a legalidade do acto ou decisão relativamente ao qual a notificação é solicitada...”.

Vimos assim que a autoridade requerente do Estado membro (Portugal) solicitou à autoridade requerida do Estado membro (Espanha) a notificação do oponente revertido (aqui recorrente).

E que fez a autoridade requerida?

Di-lo o ponto 5. do probatório, que se transcreve:

“Pelas autoridades espanholas competentes, por documento emitido em 25/5/2005, foi o reclamante notificado da dívida do Estado Português, constante de documento anexo, no montante de €150.150,25, com a advertência expressa de que, não realizando os pagamentos nos prazos indicados, proceder-se-ia à penhora dos seus bens ou direitos nos termos estabelecidos nos artºs 110 e seguintes do citado regulamento (o regulamento Geral de Cobrança)”.

Seguidamente, o recorrente prestou garantia, como decorre do ponto 7. do probatório, que é do seguinte teor:

“Em tal requerimento o Reclamante solicitou a suspensão do procedimento de cobrança, oferecendo como garantia o aval bancário emitido pelo Banco de Sabadell, S.A, em 31 de Maio de 2005, pelo montante global da dívida em execução – € 150.150,25”.

Mas já vimos que o Mm. Juiz *a quo* entende que a garantia prestada perante o Estado membro da autoridade requerida (Espanha) não tem a virtualidade de suspender a execução que corre perante o Estado membro da autoridade requerente (Portugal). Dito de outro modo: a garantia aí prestada não possibilita a suspensão da execução. Idêntica posição é defendida, quer pela FP, quer pelo EPGA junto deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Instada para emitir pronúncia, o “Presidente da Comissão Interministerial para Assistência Mútua em matéria de cobrança”, prestou a seguinte informação ao chefe do serviço de finanças de Lisboa 13:

“... Conforme o disposto nos artºs 27º e 28º do DL 296/03, que transpõe para o Direito Interno a Directiva acima mencionada, qualquer contestação ao crédito deve ser proposta perante a autoridade

requerente, ficando o processo de cobrança suspenso junto da autoridade requerida até à decisão da instância competente para apreciar a contestação. Assim, sendo forçoso que qualquer contestação ao crédito tem que ser efectuada junto da autoridade requerente, neste caso Portugal, é à Administração Fiscal Portuguesa que compete decidir se o pedido deve prosseguir junto da autoridade requerida (Administração Fiscal Espanhola), ainda que seja objecto de contestação. Como as normas jurídicas em vigor no Estado membro requerente impõem a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo executivo, a garantia prestada em Espanha (que nos parece indevidamente efectuada pois não foi solicitada a continuação da cobrança do crédito contestado junto daquela entidade) não suspende os autos de execução fiscal que estão na origem do pedido de cobrança”.

Vejamos agora o parecer do EPGA junto deste STA. É ele do seguinte teor:

“Os fundamentos do recurso não procedem, porque na sentença recorrida se fez boa interpretação da lei aplicável (acolhendo, de resto, a posição do Ministério Público). Na verdade, da economia do DL n.º 296/03, de 21/11, resulta que, em casos como o dos autos, a garantia deve ser prestada perante a autoridade requerente e que, prestada, disso deve ser informada a autoridade requerida, com vista à suspensão do procedimento de cobrança”.

Importa finalmente trazer à colação a sentença, no segmento que aqui nos importa apreciar:

“Analisando o diploma em questão nada permite arquitectar que a impugnação da dívida possa ser feita na autoridade requerida e que a prestação da caução, para suspensão da execução, o deva ser perante esta autoridade.

“Pelo contrário, do cotejo das várias disposições, nomeadamente os artºs 22º e 27º, colhe-se que a reclamação, a impugnação ou oposição, no decurso do processo de cobrança, devem ser deduzidas perante a instância competente do Estado membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, em conformidade com a legislação interna desse Estado. Assim, obviamente que a garantia a prestar nos termos do artº 169º do CPPT terá lugar na própria execução fiscal”.

Transcritas as várias posições é altura de convocar os pertinentes textos legais que, na nossa óptica, ajudam a resolver a questão.

Nomeadamente os já citados artºs 27º e 28º do já referido diploma legal.

Transcrevendo:

Artº 27º (Impugnação do crédito ou do título executivo)

1. Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo for objecto de reclamação, impugnação ou deduzida oposição à execução por quem tenha interesse legítimo, a acção correspondente deve ser proposta por este perante a instância competente do Estado membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, em conformidade com a legislação interna desse Estado.

2. A autoridade requerida deve ser notificada, imediatamente, da propositura da acção referida no número anterior, podendo o interessado promover ele próprio a notificação.

3. Quando a acção tiver por objecto medidas de execução adoptadas no Estado membro da autoridade requerida, esta deve ser proposta perante a instância competente para apreciar a questão de acordo com a legislação interna aplicável aos créditos nacionais similares.

4. Quando a instância competente perante a qual a acção é proposta, nos termos do n.º 1, for um tribunal judicial ou administrativo, a decisão deste tribunal, favorável à autoridade requerente e na medida em que permita a cobrança do crédito, constitui título executivo com base no qual se processará a cobrança.

Artº 28º (suspensão do processo de cobrança)

1. Sempre que o crédito ou o título for objecto de uma acção no Estado membro da autoridade requerente, o processo de cobrança fica suspenso até decisão da instância competente.

2. A decisão de suspensão é tomada pela autoridade requerida com base na comunicação da autoridade requerente, do devedor ou dos serviços, organismos e entidades competentes para a cobrança.

3. A comunicação da autoridade requerente é efectuada por escrito logo que tenha sido informada da proposição da acção no respectivo Estado membro.

4. O disposto no n.º 1 não prejudica a possibilidade de adopção de medidas cautelares necessárias para garantir a cobrança, nos termos previstos pela legislação interna para créditos nacionais similares.

5. Na impossibilidade de serem adoptadas medidas cautelares ou a cobrança de créditos impugnados, a autoridade requerente será informada desse facto no prazo de um mês a contar da data da recepção da comunicação referida no n.º 2 deste artigo.

Pois bem.

Do cotejo dos nºs. 4 e 5 do artigo anterior, entendemos que não há qualquer impedimento a que as medidas cautelares (no caso, a garantia) sejam prestadas perante a autoridade requerida do Estado membro (Espanha). E tenham relevância perante a autoridade requerente do respectivo Estado membro (Portugal).

Mais: quando no n.º 5 se diz que a autoridade requerente será informada (da impossibilidade de serem adoptadas medidas cautelares), está o texto legal a dizer que tais medidas são (ou podem ser) tomadas pela autoridade requerida.

É talvez possível dizer, como o faz o Presidente da Comissão Interministerial para Assistência Mútua em matéria de cobrança, que a garantia foi indevidamente solicitada (e concretizada) pela autoridade espanhola, por tal não ter sido pedido.

Porém, a garantia foi exigida (pela autoridade requerida) e o reclamante (aqui recorrente) prestou-a, no montante apropriado.

Ou seja: a garantia está prestada. E nada, nestes preceitos legais, nem no diploma legislativo em causa, autoriza a dizer que tal garantia tenha necessariamente que ser prestada perante a autoridade requerente do respectivo Estado membro (Portugal).

Tem que ser prestada, para o fim visado. Concretamente, está prestada. E isso é que importa.

E sabemos também que a execução fica suspensa até decisão do pleito, em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial, que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, *desde que constituída garantia* (artº 169º, 1, do CPPT). E igualmente fica suspensa a execução, nos mesmos moldes, desde que seja deduzida *oposição* (artº 212º do CPPT).

Ora, o recorrente não pode ser obrigado a prestar uma segunda garantia, de montante idêntico, agora perante a autoridade requerente do respectivo Estado membro (Portugal) e com a mesma finalidade.

O que se impõe, nos termos dos já citados artºs 27º e 28º, é que a autoridade requerente dê conhecimento à autoridade requerida da oposição à execução apresentada pelo recorrente, em ordem a suspender o processo de cobrança, mas mantendo a autoridade requerida as medidas cautelares necessárias para garantir a cobrança. No caso, mantendo a garantia já prestada.

Se a garantia é bastante ou não é assunto que fica de remissa, por não vir aqui equacionado.

E se não for bastante, há que justificar legalmente o reforço da garantia e exigí-lo.

É isso, e não mais do que isso, que resulta da lei, em função da factualidade provada.

Isto no nosso entendimento.

A decisão recorrida não é assim de sufragar.

4.Face ao exposto, acorda-se em:

- A) Conceder provimento ao recurso;
- B) Julgar a reclamação procedente;
- C) Revogar a sentença recorrida; e, em consequência,
- D) Anular os despachos impugnados.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Julho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pais Borges* — *João Belchior*.

## Acórdão de 25 de Julho de 2007.

### Assunto:

*Penhora. Garantia. Substituição de bens penhorados. Bens suficientes. Bens de valor variável.*

### Sumário:

*Não enferma de ilegalidade o despacho do órgão da execução fiscal que indefere o requerimento de nomeação à penhora de unidades de participação num fundo de investimento imobiliário, com levantamento da anterior penhora do direito e acção a partes indivisas de imóveis, com fundamento em que aquelas unidades de participação, por serem de valor variável, não garantem o pagamento da quantia exequenda e acrescido, pelo que não deve ser levantada a anterior penhora.*

Processo n.º 551/07-30.

Recorrente: João Manuel Vieira Correia e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JOÃO MANUEL VIEIRA CORREIA** e **MARIA MANUELA GRANJA VIEGAS CORREIA**, residentes em Faro, recorrem da sentença de 18 de Abril de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal

Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a reclamação «do despacho do Director de Finanças de Faro que determinou a manutenção da penhora efectuada na execução fiscal de prédios urbanos e da simultânea prestação de nova garantia pela totalidade da dívida exequenda, pedindo que se determine a libertação daqueles».

Formulam as seguintes conclusões:

«I.

A sentença recorrida é nula nos termos dos arts. 125º, n.º 1 do CPPT, 3º, n.º 3, 3º – A, 264º n.º 2, 515º, 664º, 659º n.º 3, 668º no 1 alínea d) do C.P.C. *ex vi* art. 2º, alínea e) e 281º do CPPT, entre outros motivos porque:

a) A “questão a resolver” considerada na sentença (veja-se o n.º II.4 da sentença) é diferente da questão submetida à apreciação do Tribunal *a quo* (veja-se, na p.i. dos autos recorridos: o pedido, os artigos 7º, 10º, 11º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 26º, 27º, 28º, 29 e 30º, bem, como os artigos que integram o ponto “II. Conclusões” da mesma p.i. e o despacho do órgão de execução reclamado nos autos recorridos e que constitui o Doc. 1 anexo à pi.),

b) Falta de pronúncia sobre questões que o Juiz devia conhecer (a saber: a questão do excesso de garantias exigidas pelo órgão de execução fiscal e o indeferimento da libertação de parte dessas garantias, *in casu*, os imóveis: veja-se todo o conteúdo dos n.ºs. II.6 e n.º III da sentença sobre o “mérito da causa” e a “Decisão”) e por se pronunciar sobre questões que não foram submetidas à sua apreciação (a saber: a “*substituição*” de garantias).

c) Erro de julgamento e oposição dos fundamentos com a decisão (ao assumir, na “*Fundamentação*” da Decisão como “*Factos Provados*”, nos parágrafos 2º, 3º, 4º, 10º, 11º, 12º, 16º, 17º e 18º do n.º II.1. da Sentença, que o órgão de execução fiscal, por despacho de 20.12.2006, exigiu a prestação de garantia no valor de 424.732,24 € e que este valor se reporta à totalidade das dívidas exequendas e acrescido e que, em 15.01.2007 os ora Recorrentes penhoraram bens nesse valor e que, nesta data e desde 21.04.2005, já se encontravam penhorados os direitos sobre os imóveis, o Tribunal *a quo* só poderia concluir no sentido de que todas as garantias prestada pelos ora Recorrentes excediam os limites que, nos termos do art. 199º do CPPT, era possível exigir pelo órgão de execução fiscal aos executados e, em consequência, a decisão do Tribunal *a quo* só poderia ter sido no sentido do deferimento da pretensão dos ora Recorrentes).

II.

Nos presentes autos os ora Recorrentes solicitaram ao Tribunal *a quo* que se pronunciasse sobre o despacho do Serviço de Finanças de Faro que, após exigência e aceitação de prestação de garantia pelo valor da totalidade da dívida exequenda (424.732,24 €) constituída pela penhora de 39.196 unidades de participação em Fundo de Investimento Imobiliário pelo valor unitário de 10,8362 €, penhora essa aceite pelo valor da totalidade das dívidas e acrescido, indeferiu o pedido de libertação da penhora de direitos sobre imóveis para garantia das mesmas dívidas (veja-se o despacho reclamado bem como o pedido constante da p.i. e os respectivos artigos 7º, 10º, 11º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 26º, 27º, 28º, 29 e 30º, bem, como os artigos que integram o ponto “II. Conclusões” da mesma p.i.)

III.

A principal causa da nulidade da sentença recorrida afigura-se ser, e salvo melhor opinião, o facto de o juiz ter preterido a análise do peticionado, não chegando, sequer, a pronunciar-se sobre o facto de o valor de todas as garantias prestadas nos processos executivos excederem o valor das dívidas exequendas e acrescido (não obstante dar — aí correctamente — como provados tais factos).

IV.

O fundamento referido na Conclusão anterior constitui, precisamente, o fundamento do pedido dos presentes autos, nos quais se requer a libertação de garantias e não a sua “*substituição*”.

V.

O Tribunal *a quo* ao ter “desfocado” o pedido e resolvido decidir a questão da substituição da garantia — substituição que não foi, nem podia ser, peticionada — é nula, nos termos do art. 125º do CPPT.

VI.

Os seguintes factos são dados como provados pela sentença recorrida:

a) o valor total das dívidas exequendas e do acrescido, nos autos de execução objecto da decisão reclamada, é de 424.732,24 € (parágrafo 11º, inclusive do n.º II.1 da sentença).

b) nos autos de execução foram constituídas as seguintes garantias das dívidas exequendas e acrescido: (i) penhora de direitos sobre imóveis (parágrafos 2º a 5º, inclusive, do n.º II.1 da sentença) e (ii) sobre 39.196 unidades de participação em Fundo de Investimento Imobiliário no valor unitário, à data da penhora, de 10,8362 € (parágrafo 12º, 14º e 18º do n.º II.1 da sentença).

c) as penhoras sobre os imóveis encontram-se efectuadas, pelo menos, desde 21.4.2005 (parágrafo 6º, inclusive do n.º II.1 da sentença).

d) além dessas, foram constituídas penhoras sobre 39.196 unidades de participação em Fundo de Investimento Imobiliário (parágrafo 12º do n.º II.1 da sentença).

e) A penhora das unidades de participação foi feita por imposição do órgão de execução fiscal, concretamente, por ofício de 20.12.2006 (parágrafo 10º do n.º II.1 da sentença).

f) o valor unitário (à data da penhora) dessas unidades de participação era de 10,8362 € (parágrafo 17º n.º II.1 da sentença).

g) A penhora das unidades de participação foi aceite pelo órgão de execução fiscal pelo valor total das dívidas exequendas e o acrescido (parágrafos 14º do n.º II.1 da sentença).

h) o valor das unidades de participação é o necessário e suficiente para garantir a totalidade das dívidas exequendas e acrescido: o valor de 39.196 unidades de participação à cotação de 10,8362 € (à data da penhora) perfaz um total de 424.736,69 €, ou seja, um valor superior ao da totalidade das dívidas exequendas e acrescido que é de 424.732,24 € (parágrafos 10º, 11º, 12º, 14º e 18º do n.º II.1 da sentença).

i) A cotação das unidades de participação tem vindo a ser alterado, invariavelmente, no sentido da respectiva valorização (parágrafo 17º do n.º II.1 da sentença). De facto:

j) Tal cotação era, em 31.1.2007 de 10,8892 € (parágrafo 18º do n.º II.1 da sentença) de onde se alcança que 39.196 unidades de participação já garantiam, nessa data, o valor de 426.813,1 €, ou seja, um valor superior ao das dívidas exequendas e acrescido (parágrafos 11º e 14º do n.º II.1 da sentença).

k) Os ora Recorrentes, simultaneamente à prestação das garantias no valor total das dívidas exequendas (424.732,24 €) exigida pelo órgão de execução fiscal, solicitaram a libertação da penhora dos imóveis (parágrafo 13º do n.º II.1 da sentença).

l) A penhora das unidades de participação foi aceite pelo valor da totalidade das dívidas exequendas e acrescido (parágrafo 14º do n.º II.1 da sentença).

m) No mesmo despacho que aceitou a penhora das unidades de participação pela totalidade das dívidas e acrescido, o órgão de execução fiscal decidiu também que *“tal penhora deve também ser acompanhada da manutenção das penhoras já efectuadas nos prédios urbanos, sendo indeferido o pedido de libertação da penhora do direito sobre imóveis – parágrafo 14º do n.º II.1 da sentença.*

n) Tal decisão vem sustentada no facto de que *«o valor da unidade de participação é um valor variável dependendo da sua cotação num determinado momento» – parágrafo 15º do n.º II.1 da sentença.*

## VII.

O objecto da decisão é outro – e diferente – do pedido formulado pelo ora Recorrente, o que resulta claro dos termos em que o pedido é formulado na p.i. do autos recorridos e das questões, diferentes, que o Tribunal *a quo* entende decidir.

É o seguinte o pedido formulado pela Recorrentes:

requer-se que:

*“Se determine o Serviço de Finanças a libertar a penhora dos direitos sobre os imóveis, tendo em consideração que o valor das dívidas exequendas se encontra devidamente garantido por via da penhora de 39.196 unidades de participação do Fundo de Investimento Imobiliária Correia & Viegas”.*

É esta a questão decidida pelo Tribunal a quo (questões que se encontram elencadas no II 4., sob a epígrafe de *“As Questões a Resolver”*):

*“Efectuada a penhora de um bem numa execução fiscal, pode a mesma ser levantada e substituída por outro bem de diversa natureza mas de valor igual a 125% do crédito exequendo, a pedido do executado e contra a vontade do exequente?”*

## VIII.

Das transcrições constantes do número anterior afigura-se patente e insanável contradição entre o pedido e o objecto da decisão, de onde decorre a nulidade da sentença (art. 125º, n.º 1. do CPPT, art. 264º n.º 2, 515º, 664º, 659º n.º 3, 668º n.º 1 alínea d) do C.P.C. *ex vi* art. 2º, alínea e) e para efeitos art. 281º do CPPT).

## IX.

É também nula a sentença por não se pronunciar relativamente ao pedido e, em concreto, em relação ao seguinte: *“Se determine o Serviço de Finanças a libertar a penhora dos direitos sobre*



*os imóveis, tendo em consideração que o valor das dívidas exequendas se encontra devidamente garantido*”(art. 125º, n.º 1 do CPPT)

## X.

A ausência de pronúncia constitui em si mesma uma derrogação do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos do ora Recorrente (arts. 13º, n.ºs 1 e 2 e 268º, n.º 3 e 4 da CRP), os quais não podem ser obrigados a manter — por tempo indeterminado — garantias a favor da Administração Fiscal em valor superior àquele que é determinado por lei, nos termos do art. 199º do CPPT.

## XI.

Note-se que o próprio Tribunal *a quo*, na Fundamentação da sentença — e como já se referiu, supra — considera provado que a totalidade do valor das dívidas exequendas e acrescido se encontra garantido em excesso, ao dar como assente o facto de que a penhora das unidades de participação foram aceites pelo órgão de execução fiscal pela totalidade do valor das dívidas exequendas e acrescido, pelo que só podia — e devia — determinar a libertação das penhoras sobre os imóveis!

## XII.

Ao fixar correctamente os factos provados, como o faz no n.º II. 1 da sentença (excepção feita ao parágrafo 16º, por incompleto ou ininteligível, mas sem qualquer relevância ou consequência para o mérito da matéria de facto julgada), a decisão deveria necessariamente pronunciar-se no sentido do deferimento do pedido dos ora Recorrentes, tendo em conta as normas relativas aos montantes das garantias a prestar que não podem exceder o valor das dívidas exequendas e acrescido (art. 199º, n.º 5 do CPP) e, além disso, o princípio da legalidade dos actos da Administração Fiscal, consignado nos arts. 103º, n.º 2 e 3 e 266º, n.º 1 e 2 da CRP.

## XIII.

Do exposto resulta, pois, a já demonstrada oposição dos fundamentos com a decisão, cuja consequência é a nulidade da sentença, como se alcança do art. 125º, n.º 1 do CPPT.

## XIV.

Mesmo que estivesse em causa — e sem prescindir de que o não está — o pedido de substituição de garantia, a sentença nunca poderia pronunciar-se no sentido do indeferimento de tal pedido com fundamento em que “*isso a lei não prevê*”, como o faz no último parágrafo do n.º II.6.

## XV.

De facto, atento os mais elementares princípios do direito, a sentença nunca pode fazer depender o sentido da decisão do facto de a questão a resolver “*não estar prevista na lei*”!

## XVI.

De facto, os princípios gerais da garantia do acesso aos Tribunais, da tutela jurisdicional dos direitos dos particulares, bem como os princípios da obrigação de julgar e de obediência à lei (arts. 202º e 268º da CRP, art 2º do CPC e art. 8º do CC e art. 12º do CPA) impõem que, em matéria de decisão, os juízes não possam sustentar as suas decisões no facto de “*a lei não prever a situação ou o direito*).

## XVII.

De resto, e salvo melhor opinião, a petição dos ora Recorrentes em sede da Reclamação vinham devidamente sustentada na lei e nos factos que, estes últimos, foram devidamente dados como provados pelos Tribunal *a quo* mas indevidamente apreciados e incorrectamente subsumidos à Lei.

## XVIII.

Além disso, a sentença, na parte em que decide indeferir o pedido porque “*isso (...) a lei não prevê*” carece de fundamentação legal, motivo de nulidade (art. 125º, n.º 1 do CPPT) e, ademais, viola os dispositivos constitucionais e legais mencionados nos números precedentes.

## XIX.

A sentença padece, ainda, do vício da inconstitucionalidade por violação dos arts. 13º, n.ºs 1 e 2, 20º, 29º e 32º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 266º, n.ºs 1 e 2 e 268º, n.º 4, todos da CRP.

TERMOS EM QUE:

Deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, por nula e ilegal, ordenando-se o deferimento do pedido»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm<sup>o</sup>. Juiz proferiu despacho mantendo a decisão recorrida.

1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, porquanto «o Mm<sup>o</sup> Juiz a quo, em vez de apreciar aquela questão [que a recorrente propunha, e consistia na redução da penhora a bens suficientes, com libertação dos excedentes], apreciou esta outra: uma vez efectuada a penhora, assiste aos executados o direito de pedirem à Administração Fiscal a sua substituição por penhora de outros valores?»

1.5. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos, atenta a sua natureza urgente.

2. A sentença estabeleceu a seguinte matéria de facto (a submissão a alíneas resulta de iniciativa nossa):

A

«A execução fiscal e apensos têm por objectos liquidações adicionais de IVA e IRC relativas ao exercício de 2000, as quais se encontram judicialmente impugnadas.

B

Foram penhorados os seguintes bens:

Direito a 1/4 do prédio urbano de um pavimento, sito em Bela Salema, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Conceição sob o art. 1697;

Direito a 1/4 do prédio urbano de um pavimento destinado a habitação inscrito na matriz predial urbana da freguesia de S. Pedro sob o n.º 868; e

Direito a 1/4 do prédio urbano de dois pavimentos destinado a habitação inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Sé sob o n.º 3654.

C

A referida penhora foi notificada ao Reclamante pelo ofício de 21.04.2005.

D

Em 03.10.2005, através de requerimento ao Chefe do Serviço de Finanças de Faro, os ora Reclamantes solicitaram a substituição da penhora efectuada por outros bens.

E

Tal requerimento veio a ser objecto de despacho de indeferimento em 06.11.2006, no qual é referido que “não se mostrando garantido o pagamento da quantia exequenda e acrescido, se deverão manter as penhoras já efectuadas, não se efectuando a sua substituição, pelos bens agora oferecidos em troca; sem prejuízo dos serviços procederem à penhora de outros bens julgados suficientes para garantia da respectiva dívida”.

F

Em face disso, os ora Reclamantes solicitaram, através de requerimento de 29.11.2006, a indicação dos montantes das garantias a prestar.

G

Os Serviço de Finanças de Faro, através de ofício de 20.12.2006, notificaram os ora Reclamantes para “no prazo de 10 dias apresentar garantia idónea nos termos do art. 199º do CPPT, na quantia de 424.732,24 € (...), findo o qual se procederá à penhora noutros bens”.

H

O valor referido de € 424.732,24 reporta-se à totalidade das dívidas exequendas e acrescido nos processos de execução fiscal relativos ao IRS e IVA de 2000 dos ora Reclamantes.

I

Em 15.01.2007, e no prazo que lhes foi fixado, os Reclamantes nomearam à penhora 39.196 unidades de participação do Fundo de Investimento Imobiliário Correia & Viegas, o que fizeram por requerimento apresentado em 15.01.2007 no Serviço de Finanças de Faro.

## J

Simultaneamente, requereram a libertação da penhora dos direitos sobre os bens imóveis.

## K

A penhora das unidades de participação foi aceite pelo valor da totalidade das dívidas e exequendas e o acrescido e no mesmo despacho também foi decidido que tal penhora deve ser acompanhada da manutenção das penhoras já efectuadas nos prédios urbanos, sendo indeferido o pedido de libertação da penhora do direito sobre os imóveis.

## L

Tal decisão vem sustentada no facto de que “o valor da unidade de participação é um valor variável dependendo da sua cotação num determinado momento”.

## M

Mas, mais, relativamente às unidades de participação nomeadas à penhora nestes autos de execução, o

## N

O valor da cotação das unidades de participação nomeadas à penhora nos autos de execução tem vindo a ser alterado, invariavelmente, no sentido da respectiva valorização.

## O

De facto, aquando da nomeação à penhora as unidades de participação tinham uma cotação unitária de 10,8362 €, sendo a sua cotação em 31.1.2007 de 10,8892 €.

## P

A cotação das unidades de participação em 31.07.2002 era de 8,5330 €».

3.1. Na conclusão XII. os recorrentes manifestam o seu acordo genérico com o modo como a sentença impugnada julgou a matéria de facto.

Mas abrem uma excepção relativa «ao parágrafo 16º, por incompleto ou ininteligível, mas sem qualquer relevância ou consequência para o mérito da matéria de facto julgada».

Dir-se-ia, então, que, se os recorrentes não acatam, integralmente, os factos fixados pela sentença, o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, e este não será o Tribunal competente para o apreciar, visto o disposto nos artigos 12º n.º 5 e 26º alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 280º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Não é assim por duas razões.

A primeira é que os recorrentes não divergem do julgamento da sentença sobre a factualidade; limitam-se a apontar um lapso de escrita, que terá tornado ininteligível uma parte do que ficou consignado, aliás, sem consequências para a decisão de direito, conforme afirmam. A segunda é que os «factos» a que os recorrentes aludem nas suas alegações de recurso e respectivas conclusões não são, verdadeiramente, factos (acontecimentos da vida real, que importe estabelecer a partir de juízos valorativos de elementos probatórios, para que se lhes possa aplicar o direito), mas meras ocorrências processuais, ao alcance dos poderes de cognição do tribunal de revista.

Isto porque estamos perante um recurso jurisdicional interposto de sentença que julgou a reclamação de uma decisão do órgão da execução fiscal, nos termos do artigo 276º do CPPT, sendo que a execução em que essa decisão foi proferida é um processo de natureza judicial (cfr. o artigo 103º n.º 1 da Lei Geral Tributária), pelo que o que nele ocorre é de imediata percepção pelo juiz, mesmo que só disponha de poderes para conhecer do direito.

Daí resulta, além da competência deste Tribunal para apreciar o presente recurso jurisdicional, a possibilidade de atender às ocorrências processuais havidas no processo executivo (autos de penhora, requerimentos dos executados, decisões do órgão da Administração, etc.) sem vinculação ou obrigatoriedade de estrita atinência ao que, neste âmbito, estabeleceu a sentença.

3.2. Vejamos, então, o que se passou no processo de relevante para a decisão a tomar:

Contra os recorrentes foi instaurada execução fiscal (fls. 1) em cujo âmbito foram penhorados, em 2005, o direito e acção a partes indivisas de prédios urbanos (fls. 6, 7 e 8).

Os recorrentes pretenderam, ainda no decurso do mesmo ano, a substituição dos bens penhorados por outros (fls. 68 a 73), o que foi indeferido, já em 2006, com fundamento em que o valor daqueles não era suficiente para garantir o montante da dívida exequenda e acrescido (fls. 120 a 123).

Quiseram, então, saber qual esse montante (fls. 135 a 136); informados (fls. 139), nomearam à penhora, em 2007, unidades de participação de um fundo de investimento, pedindo «a anulação ou

cancelamento da penhora dos imóveis (...) pois a manter-se tal penhora, isso implica uma duplicação dos valores da garantia a prestar, valores esses que devem ser fixados nos termos do art. 199º, n.º 5 do CPPT» (fls. 143 a 145).

Esta pretensão foi indeferida com fundamento na variabilidade do valor daquelas unidades de participação, pelo que «deverão ser aceites as 39.196 unidades de participação do Fundo de Investimento Imobiliário Correia e Viegas, mantendo-se contudo «as penhoras já efectuadas nos prédios urbanos» (fls. 184 a 185).

É contra esta última decisão que reagiram, pedindo «se determine o Serviço de Finanças a libertar a penhora dos direitos sobre os imóveis, tendo em consideração que o valor das dívidas exequendas se encontra devidamente garantido por via da penhora de 39.196 unidades de participação do Fundo de Investimento Imobiliário Correia & Viegas».

Obtiveram do Tribunal recorrido a sentença contra que agora se insurgem, pelos motivos resumidos nas conclusões transcritas.

3.3. A posição defendida no recurso pelos recorrentes assenta na suposição de que foram penhoradas, na execução fiscal, as unidades de participação no fundo de investimento imobiliário que ofereceram à penhora. Por isso, e porque é seu entendimento que o respectivo valor basta para garantir a dívida exequenda e acrescido, é que pretendem que seja levantada a anterior penhora das quotas indivisas que detêm sobre imóveis.

Mas a realidade que revela o processo executivo é diferente: as faladas unidades de participação não foram objecto de penhora nesta execução fiscal. O que bem se entende porque, como resulta do resumo que acima se fez dos factos passados no âmbito da execução, a pretensão dos recorrentes sempre foi a de **substituir** os bens penhorados – as quotas sobre imóveis – por outros – as ditas unidades de participação. Os recorrentes expuseram, mesmo (fls. 68 a 73), a razão de tal solicitação: é que o recorrente varão «dedica-se à actividade imobiliária», e, «estando os imóveis nomeados à penhora [sic] por esse Serviço de Finanças, não pode o Executado desenvolver a actividade ou promoção prevista para os mesmos». Foi com tal fundamento que requereram que fosse aceite «como garantia idónea, e **em substituição** da penhora dos imóveis identificados (...)», as unidades de participação no fundo de investimento, «levantando-se, em simultâneo, a penhora efectuada aos referidos imóveis» (fls. 68 a 73, com destaque nosso). Pedido que reiteraram no requerimento de fls. 143 a 145, em que nomearam à penhora as 39.196 referidas unidades de participação, requerendo «a anulação ou cancelamento da penhora dos imóveis (...) pois a manter-se tal penhora, isso implica uma duplicação dos valores da garantia a prestar, valores esses que devem ser fixados nos termos do art. 199º, n.º 5 do CPPT»

Em súmula, o que pediram os recorrentes foi o levantamento da penhora efectuada, para ser substituída pela dos títulos, a fim de, livres os imóveis, poderem prosseguir a actividade que os implicava.

E foi esta a pretensão indeferida pelo despacho reclamado, por entender que o valor dos títulos, sendo variável, não garantia, só por si, a quantia exequenda e acrescido, pelo que não era de levantar a penhora nas quotas dos imóveis, mesmo que penhorados fossem os títulos.

Assim, independentemente da maior ou menor felicidade da fórmula encontrada, não errou a sentença quando identificou como única questão a resolver a que deste modo enunciou: «Efectuada a penhora de um bem numa execução fiscal, pode a mesma ser levantada e substituída por outro bem de diversa natureza mas de valor igual a 125% do crédito exequendo, a pedido do executado e contra a vontade do exequente?».

3.4. Não colhe, pois, a crítica feita à sentença, no segmento em que a acusa de ter incorrido em nulidades: por omissão de pronúncia, ao deixar de apreciar a questão que lhe era posta; e por excesso de pronúncia, ao decidir uma questão que lhe não fora proposta (conclusões I. a) e b), VII., VIII., IX. e X.).

A questão que ao Tribunal era colocada era a da ilegalidade do despacho reclamado, na vertente apontada pelos recorrentes, que se reduz à questionada manutenção de penhora em bens excessivos face ao montante da dívida exequenda e à disposição do artigo 199º do CPPT.

A sentença apreciou esse mesmo despacho, em necessária conexão com o pedido dos recorrentes que o motivou, e concluiu que, face à lei, tal pedido não tinha que ser deferido. E, consequentemente, julgou a reclamação improcedente e manteve o despacho reclamado.

Como vimos, a questão a resolver, contra o que afirmam os recorrentes, era a que foi decidida: o despacho reclamado desatendeu a pretensão dos recorrentes que pedia a substituição dos bens penhorados por outros; a sentença examinou esse despacho e não encontrou motivos para o anular.

Não incorreu, pelo exposto, em nulidade, seja por omissão de pronúncia, seja pelo seu excesso.

3.5. Invocam os recorrentes (conclusões I. c), XI., XII. e XIII.) que a mesma sentença enferma de erro de julgamento e oposição dos fundamentos com a decisão, pois que, tendo dado por provado que fora exigida a prestação de garantia no montante de € 424.732,24, valor da dívida exequenda e acrescido, e que «os ora recorrentes penhoraram bens nesse valor» (sic), sendo que já antes havia penhora, a conclusão era, forçosamente, que a penhora era excessiva, à luz do artigo 199º do CPPT.

Não é assim, pela razão que já se viu. Os bens penhorados em 2005, ou seja, o direito e acção à quarta parte indivisa de três imóveis, são os únicos bens penhorados na execução em que foi proferido o despacho reclamado. O que os recorrentes pediram ao autor desse despacho foi que lhes fosse permitido substituir a penhora desses bens, que queriam livres, por outros de valor suficiente – os títulos representativos de um fundo de valores imobiliários – com levantamento da penhora incidente sobre aqueles direitos. O que foi indeferido foi essa substituição, no entendimento de que os títulos, sendo de valor oscilante, não constituíam garantia bastante da dívida e acrescido.

É isso, e não outra coisa, que na sentença se consignou como provado. Vejam-se as alíneas H a L da matéria de facto, que de novo se reproduz:

«(...) os Reclamantes nomearam à penhora 39.196 unidades de participação do Fundo de Investimento Imobiliário Correia & Viegas, (...) por requerimento (...). Simultaneamente, requereram a libertação da penhora dos direitos sobre os bens imóveis.

A penhora das unidades de participação foi aceite pelo valor da totalidade das dívidas e exequendas e o acrescido e no mesmo despacho também foi decidido que tal penhora deve ser acompanhada da manutenção das penhoras já efectuadas nos prédios urbanos, sendo indeferido o pedido de libertação da penhora do direito sobre os imóveis. Tal decisão vem sustentada no facto de que “o valor da unidade de participação é um valor variável dependendo da sua cotação num determinado momento”».

Ora, são coisas diferentes a aceitação das unidades de participação como bens penhoráveis e a sua efectiva penhora; penhora que, note-se, os recorrentes só pretendiam na condição de ser levantada a dos direitos sobre imóveis – condição que a Administração não está disposta a satisfazer.

3.6. À sentença é ainda imputada nulidade por falta de fundamentação – conclusões XIV. a XVIII..

De acordo com a norma legal invocada, o artigo 125º n.º 1 do CPPT, a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito da decisão.

Defendem os recorrentes que, ao dizer que o despacho reclamado não enfermava de ilegalidade porque a pretensão que indeferiu é coisa que «a lei não prevê», a sentença é nula por falta de fundamentação legal.

Mas tal fundamentação, que, isoladamente, seria, porventura, escassa ou pouco convincente, sempre bastava para evitar que a sentença incorresse em absoluta falta de fundamentação – que só ela constitui nulidade invalidante.

Porém, essa não é a única fundamentação legal da sentença, que se estribou nas normas dos artigos 215º n.º 3, 235º n.º 1, 183º-A, 169º n.º 1 e 199º n.º 4, todos do CPPT, a que expressamente fez referência, transcrevendo, até, excertos deles.

Não ocorre, conseqüentemente, esta nulidade.

3.7. O que até aqui se escreveu já é bastante para inutilizar a crítica que os recorrentes fazem à sentença nas conclusões XIV. a XVIII., no segmento que não integra nulidade da sentença, esta já atrás apreciada.

Dizem os recorrentes que a sentença não pode manter-se com fundamento em que «isso a lei não prevê».

Na verdade, não é o facto de a lei não prever expressamente a possibilidade de os executados pedirem a substituição da penhora incidente sobre determinados bens pela penhora de outros que torna fatalmente legal o despacho que indefira um tal pedido.

Mas o despacho desatendeu o requerimento de levantamento da penhora dos direitos dos recorrentes a partes indivisas de imóveis, com substituição pela penhora de títulos de participação num fundo de investimento, fundamentando-se em que, sendo o valor dos títulos instável, a respectiva penhora, só por si, não podia garantir o montante em dívida, com os acréscimos legais. E, assim, a penhora de tais títulos não podia conduzir ao levantamento da dos direitos sobre imóveis.

Ora, este fundamento é legal, quer à luz do artigo 217º do CPPT, que se refere à extensão da penhora, quer à do 199º do mesmo diploma, que trata da garantia e é repetidamente invocado pelos recorrentes.

O artigo 217º dispõe que a penhora se limita aos bens suficientes para o pagamento da dívida e acrescido. *A contrario*, a penhora deve incidir sobre bens de valor bastante para esse pagamento. O artigo 199º estabelece que a penhora vale como garantia, voltando a referir-se aos «bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido».

Deste modo, para que a penhora funcione como garantia, é necessário que entre o valor dos bens penhorados e o da dívida exequenda e acrescido se verifique uma relação de suficiência, de modo a que o valor daqueles assegure o pagamento desta.

Em súmula, o despacho reclamado, ao estribar-se em que os bens oferecidos pelos recorrentes não eram, só por si, de valor suficiente, porque variável, não fez senão aplicar as disposições legais que ao caso interessavam, e é, por isto, de manter, como decidiu a instância.

3.8. Na conclusão XIX, os recorrentes enumeram vários artigos da Constituição que a sentença teria ofendido. São eles os 13º, n.ºs 1 e 2, 20º, 29º e 32º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 266º, n.ºs 1 e 2 e 268º, n.º 4. Na conclusão XVI, é, ainda, apontado o artigo 202º da lei fundamental.

Caberia aos recorrentes, para além de enunciar o rol das normas constitucionais, expressar as razões por que, em seu entender, elas foram desrespeitadas. Apesar de não satisfazerem cabalmente este ónus, não deixaremos de fazer referência a este ponto da alegação do recurso.

A violação do artigo 202º resultaria, ao que parece, de a sentença caucionar a actuação da Administração que, estando vinculada à legalidade, mantém a penhora em bens excessivos, face ao montante da dívida exequenda e à regra do artigo 199º n.º 5 do CPPT.

Já se viu que não é assim porque, contra o que afirmam os recorrentes, só há penhora dos seus direitos relativos a imóveis, e não das suas unidades de participação num fundo de investimento imobiliário.

Os artigos 29º e 32º da Constituição referem-se à aplicação da lei criminal e às garantias do correspondente processo, não se vislumbrando como possam ter sido maltratados pela sentença recorrida, pois que, aqui, estamos no domínio da acção executiva e não da penal.

O artigo 13º consagra o princípio da igualdade, e os recorrentes não dizem uma palavra de onde possa extrair-se que o entendem violado pela sentença.

Os artigos 20º e 268º n.º 4 tratam do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva. Poderiam ter sido desacatados se, como afirmam os recorrentes, o Tribunal *a quo* tivesse deixado de apreciar a questão que eles lhe colocaram, para conhecer de outra. Não é esse o caso, como já se viu.

Os n.ºs. 2 e 3 do artigo 103º, apesar de se referirem à criação dos impostos e à sua liquidação e cobrança, não estão aqui em causa, pois que, mesmo na perspectiva dos recorrentes, a actuação da Administração só é ilegal na medida em que mantém uma garantia excessiva do seu crédito fiscal, através da penhora em bens mais do que suficientes.

O artigo 266º ocupa-se dos princípios fundamentais por que se rege a Administração Pública. Os recorrentes não concretizam qualquer violação destes princípios, salvo quanto ao da legalidade, já que pretendem, sem razão, como vimos, que é ilegal a decisão contida no despacho reclamado.

Não procede, pelo exposto, o fundamento da conclusão XIX..

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo dos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 25 de Julho de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Adérito Santos* — *Cândido de Pinho*.

## Acórdão de 1 de Agosto de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Suspensão da execução. Prestação de garantia. Artºs 169º, n.º 1 e 199º, n.ºs 1 e 5 do CPPT. Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — *O artº 169º, n.º 1 do CPPT é uma norma remissiva, de remissão ou indirecta, já que em vez de regular directamente a situação, o legislador manda aplicar outra norma, contida no mesmo ou noutra diploma legal.*
- II — *Atento o seu elemento literal, a remissão feita no predito n.º 1 do artº 169º é para os “termos” de prestação de garantia previstos no artº 199º do mesmo diploma legal e não apenas para as formas de prestação de garantia nele previstas.*
- III — *Desta diferente redacção e das características da dívida, deverá concluir-se que, nos processos a que é aplicável o regime geral da suspensão da execução, em matéria de garantia, se devem considerar não só as formas de prestação de garantia previstas no CPPT, mas também os próprios “termos” em que a garantia deve ser prestada, designadamente o acréscimo de 25% sobre o montante da dívida, previsto na parte final do n.º 5 do art. 199.º, acréscimo este que tem em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo.*

*IV — A exigência de prestação de garantia não viola os princípios constitucionais da propriedade privada, proporcionalidade, autonomia privada e do próprio direito de resistência fiscal, enquanto limite ao privilégio de execução prévia dos actos tributários decorrentes dos art's 2º, 18º, 61º, 62º, 103º, n.º 2 e 266º da CRP.*

Processo n.º 582/07-30.

Recorrente: NEARENT – Aluguer Comércio Equipamentos, SA

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Nearent - Aluguer Comércio Equipamentos, SA, melhor identificada no autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a reclamação que deduziu contra o despacho do Chefe dos Serviços de Finanças de Lisboa-10, que fixou o valor da garantia exigida no processo de execução fiscal n.º 3255-2005/01002040, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. No presente recurso jurisdicional apenas se discute matéria de direito, designadamente a constitucionalidade, ou não, do artº 169.º, n.º 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário, no caso concreto no processo de execução fiscal em que o presente processo se insere, razão pela qual é competente para a sua apreciação o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 280.º, n.º 1, do mesmo Código.

2. Ao presente recurso jurisdicional deve ser atribuído efeito suspensivo, na medida em que a atribuição de efeito meramente devolutivo não salvaguarda o efeito útil do mesmo, uma vez que não impede a prática de actos de execução limitativos do direito de propriedade do recorrente e ofensivos dos princípios de natureza constitucional que se pretendem ver salvaguardados.

3. O despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-10 e objecto de reclamação judicial é ilegal, uma vez que excede o valor que decorre directamente do artigo 169.º, n.º 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário, tendo o Tribunal a quo incorrido em erro de direito ao ter mantido aquele despacho.

4. O artigo 169.º, n.º 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário, interpretado no sentido de permitir a exigência de prestação de garantia enquanto condição de suspensão de um processo de execução fiscal instaurado contra a recorrente, numa altura em que se discute a legalidade da exigência a esta última do pagamento da dívida exequenda, viola os invocados princípios da propriedade privada, proporcionalidade, autonomia privada e do próprio direito de resistência fiscal, enquanto limite ao privilégio de execução prévia dos actos tributários, decorrentes dos artigos 2.º, 18.º, 61.º, 62.º, 103.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da Constituição da República.

5. A sentença proferida pelo tribunal a quo, de que vem interposto o presente recurso jurisdicional, decidiu mal ao ter entendido que o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-10 não era ilegal, por força da inconstitucionalidade do artigo 169.º, n.º 1, do Código do Procedimento e de Processo Tributário, em que se funda, decorrente da violação dos preceitos constitucionais referidos.

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, “por um lado, a norma do artº 169º n.º 1 do CPPT não é inconstitucional, pelas razões alegadas pelo Mmº Juiz “a quo”, que se estribam na jurisprudência da Secção, que cita (cfr., ainda, o ac. de 9.10.2002, rec. n.º 896); por outro lado, o sindicado despacho do órgão de execução fiscal não violou aquele artº 169º n.º 1, porque esta norma remete para o artº 199º do mesmo diploma (e, portanto, também para o seu n.º 5) – remissão essa que, vistos os seus termos, vale, necessariamente, para todos os casos de suspensão da execução, e não apenas para o caso de pagamento da dívida exequenda em prestações (cfr. Jorge Sousa, CPPT Anotado, 5ª ed., V. II, pag. 177, nota 2, e 299, nota 5, que vai, parece-me, nesse sentido)”.

Não foram colhidos os vistos legais, atento o carácter urgente do presente processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. art's 713º, n.º 6 e 726º do CPC).

3 – São duas as questões suscitadas no presente recurso, a saber: o despacho reclamado é ilegal, uma vez que excede o valor que decorre directamente do disposto no artº 169º, n.º 1 do CPPT, pelo que Tribunal recorrido incorreu em erro de direito ao manter este despacho e inconstitucionalidade daquele preceito legal por violação dos princípios da propriedade privada, proporcionalidade, autonomia privada e o direito de resistência fiscal, enquanto limite ao privilégio de execução prévia dos actos tributários, decorrentes dos art's 2º, 18º, 61º, 62º, 103º, n.º 2 e 266º, n.º 2 da Constituição da República.

Antes, porém, de passarmos à apreciação do referido objecto, importa conhecer da questão prévia suscitada pela recorrente na sua motivação do recurso e que se prende com o efeito a atribuir a este.

Como vimos supra, alega a recorrente que ao presente recurso jurisdicional devia ser atribuído efeito suspensivo, “na medida em que a atribuição de efeito meramente devolutivo não salvaguarda o efeito útil do mesmo, uma vez que não impede a prática de actos de execução limitativos do direito de propriedade do recorrente e ofensivos dos princípios de natureza constitucional que se pretendem ver salvaguardados”.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 286º, n.º 2 do CPPT que “os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos”.

Deste normativo ressalta que o efeito devolutivo é o efeito regra dos recursos no âmbito do contencioso tributário, só assumindo efeito suspensivo caso tenha sido prestada garantia ou o referido efeito devolutivo afecte o efeito útil do recurso.

Ora, no caso dos autos, o pedido da recorrente é inócuo, na medida em que da atribuição de efeito suspensivo ao presente recurso não resulte qualquer consequência prática no que aos actos da execução diz respeito, uma vez que não impede a sua prática, isto é, daí não decorre a suspensão ou não da execução.

Por outro lado, tendo o processo de execução subido com o presente recurso, é evidente que no mesmo não pode, entretanto, ser praticado qualquer acto.

Assim sendo, não vemos em que medida a atribuição de efeito devolutivo ao presente recurso possa afectar o seu efeito útil.

Deste modo e na improcedência da questão prévia assim suscitada, acorda-se em manter o efeito devolutivo atribuído ao recurso.

Posto isto, passemos, então, ao conhecimento do objecto do presente recurso.

4 – Em relação à primeira das referidas questões, dispõe o artº 169º, n.º 1 do CPPT que “a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente”.

O artº 199º, n.ºs 1 e 5 do mesmo diploma legal, justamente inserido na sua Secção IV “Do pagamento em prestações”, determinam que “caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente” (nº 1)... “a garantia será prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de 5 anos e custas a contar até à data do pedido, acrescido de 25% da soma daqueles valores” (nº 5).

Do que fica, assim, estabelecido, ressalta à evidência que o precepto artº 169º, n.º 1 é uma norma remissiva, de remissão ou indirecta: em vez de regular directamente a situação, o legislador manda aplicar-lhe outra norma, ainda que contida em diferente diploma legal (cfr. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9.ª reimpressão, 1996, pág. 105).

“As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instituto jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer que essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto. Para tal efeito, elabora então uma norma em que declara que as relações jurídicas que a este último respeitam se regulam (*mutatis mutandis*) pelas normas que integram o regime jurídico do primeiro” (cfr. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito*, 1979, pág. 199).

Ora, no caso em apreço, a referida remissão só pode ser para o regime integral que está previsto no artº 199º do CPPT.

É isto que resulta claramente do seu elemento literal, na medida em que a remissão feita no n.º 1 do artº 169º é para os “termos” de prestação de garantia previstos no artº 199º e não apenas para as formas de prestação de garantia nele previstas.

Aliás, esta distinção entre “termos previstos” e “formas previstas” foi já adoptada noutros compêndios legislativos, como resulta do disposto nos artºs 84º do RGIT, 158º e 224º do CPT, 76º da LPTA e 120º, n.º 6 do CPTA.

Desta diferente redacção e das características da dívida, deverá concluir-se que, nos processos a que é aplicável o regime geral da suspensão da execução, em matéria de garantia, se devem considerar não só as formas de prestação de garantia previstas no CPPT, mas também os próprios “termos” em que a garantia deve ser prestada, “designadamente o acréscimo de 25% sobre o montante da dívida, previsto na parte final do n.º 5 do art. 199.º, acréscimo este que tem em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo” (neste sentido, vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, págs. 299 e 836).

Sendo assim, não tem consistência a observação da recorrente de que a remissão feita para o artº 199º do CPPT diz apenas respeito às modalidades de prestação de garantia aí previstas, ou seja,



“garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”.

Com efeito, no texto do n.º 1 do citado preceito legal diz-se expressamente que “caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em...”.

Ora, a referência prévia a “caso não se encontre já constituída garantia”, deixa desde logo transparecer que a remissão feita para aquele normativo não se esgota nas formas de prestação de garantia ali previstas, estendendo-se, também, a outros tipos de garantia previstos no mesmo diploma legal. Caso contrário, o legislador não tinha necessidade de fazer referência a “garantia já constituída”.

Como não tem também consistência a observação feita pelo recorrente de que o regime previsto no predito artº 199º, n.º 5 se aplica apenas aos casos de pagamento em prestações da dívida exequenda.

Na verdade e muito embora o predito preceito legal esteja inserido na Secção IV - “Do pagamento em prestações”, o certo é que e como vimos, esta norma apenas se aplica ao caso dos autos pela remissão que para os seus termos e formas de prestação de garantia é feita pelo artº 169º, n.º 1, o qual, por sua vez, está inserido na Secção VII do CPPT - “Da suspensão, interrupção e extinção do processo”.

Aliás, aquele entendimento da recorrente não encontra qualquer apoio legal no citado artº 169º, n.º 1.

Finalmente, não colhe, também, o argumento invocado pela recorrente no n.º 5 da sua motivação do recurso.

Com efeito, enquanto que a penhora incide apenas sobre os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, estando incluído neste e desde logo, os juros vencidos e a vencer, o acréscimo de 25% previsto no n.º 5 do citado artº 199º, como vimos, tem em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo, pelo que estamos, assim, perante institutos jurídicos perfeitamente distintos, a que correspondem, também, regimes jurídicos distintos.

Pelo que e nesta parte, o recurso não pode deixar de improceder.

5 – Quanto à segunda das referidas questões, esta Secção do STA tem vindo a pronunciar-se, em diversos arestos, pela constitucionalidade da exigência de prestação de garantia, que, por isso mesmo, vamos aqui seguir de perto, com as necessárias adaptações.

A este propósito escreveu-se no Acórdão de 9/10/02, in rec. n.º 896/02 que “o dever de pagar impostos é um dever geral fundamental dos cidadãos cuja consagração se extrai com nitidez do recorte dos art.ºs 12º n.º 1, 103º e 104º da CRP. E como dever fundamental, ele constitui uma limitação estabelecida pela própria lei fundamental ao direito que entra em confronto negativo com ele, qual seja o direito de propriedade. Aonde chegar o dever fundamental de pagar os impostos que tenham sido criados nos termos da Constituição não existe o direito de salvaguarda do património amputado ao contribuinte. Ora, a prestação da garantia não é, por natureza, uma obrigação que esteja a ser exigida ao contribuinte a título de imposto, pois não comparticipa de nenhum dos elementos que são supostos constitucionalmente como enformando tal obrigação - prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva, sem carácter sancionatório, exigida para a satisfação das necessidades públicas - Cfr., entre muitos, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2000, págs. 34; Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1996, págs. 22. Ela constitui um simples instrumento jurídico que é dado ao contribuinte de poder suspender o processo de cobrança do imposto que lhe foi liquidado em caso da existência de uma controvérsia sobre se esse imposto é ou não legalmente devido, mesmo em parâmetros constitucionais, sediada em juízo ou perante a administração, e enquanto esse litígio não for resolvido. Em vez de uma aplicação do princípio *solve et repete*, que conduziria a que o contribuinte houvesse de pagar o imposto e discuti-lo depois, recuperando o seu montante em caso de ganho da causa, o legislador ordinário contentou-se com a prestação de uma garantia de boa cobrança futura, procurando evitar que o contribuinte sofra a real amputação do seu património até que esteja definitivamente assente a legalidade da dívida cujo pagamento lhe é exigido e que é por si posta em causa.

Essa é...uma solução que se posta precisamente numa linha de inteiro respeito pelo princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 18º n.º 2 da CRP. Em vez da exigência do pagamento imediato da dívida apurada concretamente por uma administração executiva, dotada constitucionalmente de poderes constitutivos e de autotutela dos seus actos, mesmo que controvertidos, como decorreria de tal sistema de administração constitucionalmente adoptado, o legislador ordinário procurou restringir ao necessário a possível ofensa ao direito de propriedade, também constitucionalmente reconhecido, cuja existência não é, porém, de presumir em face do sistema de administração, mesmo que dos impostos, constitucional perfilhado. Nesta perspectiva, a exigência por banda da administração da prestação de garantia pelo contribuinte não é, ao fim e ao cabo, mais do que um instrumento, cuja utilização se mostra cingida apenas ao necessário, da realização, no processo de execução fiscal, do princípio da efectividade da tutela judicial do direito do credor do imposto, pois que por ela este poderá aspirar à efectiva cobrança da dívida, independentemente da qualidade do seu prestador. Ao contrário do argumentado, o que o n.º 3 do art.º 103º da CRP garante é tão só que o contribuinte possa resistir juridicamente ao pagamento do imposto que não tenha sido criado nos termos da Constituição ou cuja liquidação e

cobrança não se faça nos termos da lei. Ora, o exercício desse direito está acautelado na lei, tendo esta previsto para esse efeito o processo de impugnação judicial e o processo de oposição. Mas não resulta daí que tenha o direito de não garantir a dívida cuja legalidade discute. Mediante a prestação da caução e a impugnação da legalidade da dívida o contribuinte alcança precisamente o efeito jurídico de poder obstar ao pagamento do imposto que entende não estar criado de acordo com a Constituição e ter sido liquidado e cobrado de acordo com a lei – assim se mostrando inteiramente respeitada aquela garantia constitucional.

Mesmo que o devedor do imposto tenha um elevado património nem por isso se poderá aceitar a tese da recorrente de que a exigência de prestação de garantia para suspender a execução fiscal seja constitucionalmente ilegítima por importar uma limitação desproporcionada ao direito de propriedade e muito menos que ela ofenda o princípio da igualdade.

É que a *ratio* da exigência da prestação de garantia reside exactamente na obtenção de uma garantia que seja exterior ao próprio património que por constituir a garantia comum dos credores Cfr. art.º 817º do C. Civil. está *ipso facto* afecto ao cumprimento da dívida tributária exequenda. Nem sequer do ponto de vista da adequação poderá ter-se por dispensável a exigência da prestação de garantia numa tal situação. Basta considerar que os elevados patrimónios tendem normalmente a ser muito mais afectados do que os menores pelos riscos de economia e que respondem igualmente por muitas maiores obrigações decorrentes da sua própria gestão. Só a *exterioridade* da garantia relativamente ao património que está juridicamente afectado ao pagamento da dívida tributária é susceptível de colocar, na perspectiva da efectividade da tutela judicial demandada pelo credor do imposto, os devedores do imposto coercivamente exigido na mesma posição. Sendo assim, é o próprio princípio da igualdade que postula, neste caso, que a administração dê um diferente tratamento aos devedores de imposto, só porque eles têm um património maior”.

Por outro lado, o artº 2º da CRP define a República Portuguesa como um Estado de direito democrático, não se vendo, assim e a recorrente também não o explicita, como é que a prestação de garantia, como condição de suspensão da execução, possa pôr em causa a democraticidade do Estado.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 16/10/02, in recs. nºs 895/02 e 1.123/02 e de 30/10/02, in rec. n.º 897/02.

Não ocorre, deste modo, a inconstitucionalidade assacada ao art.º 169º do CPPT, nem o acto de prestação da garantia praticado pela entidade reclamada é ilegal.

6 – 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, 1 de Agosto de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Políbio Henriques* — *Freitas Carvalho*.

## Acórdão de 29 de Agosto de 2007.

### Assunto:

*Vício de forma. Requisito especial de fundamentação. Arguição de nulidades de sentença.*

### Sumário:

- I — *O Tribunal de recurso jurisdicional pode apreciar nulidades de sentença cuja invocação esteja insita no alegado pelo recorrente independentemente de este lhe atribuir tal qualificação.*
- II — *A questão de saber se o art. 63.º-B, n.º 4, da Lei Geral Tributária afasta a possibilidade de fundamentação por remissão, é distinta da de saber se, o acto está fundamentado à face da remissão nele efectuadas para pareceres e informações.*
- III — *Enferma de nulidade por omissão de pronúncia, à face do preceituado nos arts. 660.º, n.º 2, e 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P.C., a sentença que não apreciou aquela primeira questão que havia sido suscitada pelo impugnante.*

- IV — *A apreciação da referida questão não fica prejudicada pela constatação de que o acto impugnado, integrado pelos pareceres e informações para que remete, está fundamentado.*
- V — *Os contribuintes têm direito não só a legalidade material dos actos em matéria tributária, mas também à **legalidade formal** desses actos, como evidencia o art. 103.º, n.º 3, da CRP, ao estabelecer que «ninguém pode 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**».*

Processo n.º 625/07-30.

Recorrente: Fernando Rodrigues da Silva e Mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa (por vencimento).

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – FERNANDO RODRIGUES DA SILVA, e mulher, vêm interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 11-5-2007, que, nos presentes autos de derrogação do sigilo bancário, negou provimento ao recurso por eles interposto da decisão do Director Geral dos Impostos a determinar o acesso directo às suas contas bancárias.

Os Recorrentes apresentaram alegações com as seguintes conclusões:

1. *A decisão recorrida está deficiente/insuficientemente fundamentada na parte em que considerou improcedente o vício de falta de fundamentação da decisão administrativa.*

2. *A argumentação quanto à verificação dos requisitos legais constantes do artigo 63.º-B da LGT é, em sede de avaliação da suficiência da fundamentação administrativa, totalmente imprestável por não se avaliar aí a validade formal do discurso verbalizado pela administração como suporte constituinte da decisão administrativa, o que, no plano material, se traduz na impertinência da referida remissão e, bem assim, na ausência de fundamentação para a conclusão alcançada pelo Tribunal.*

3. *Nessa matéria, o Tribunal aplicou um critério normativo inconstitucional – qual seja, o resultante da aplicação conjugada dos artigos 146-A e 123.º, n.º 2, 2.ª parte, do CPPT, quando interpretados conjuntamente no sentido de admitir, que a decisão judicial de aferição do cumprimento do dever de fundamentação administrativa (vício de forma por falta de fundamentação do acto administrativo-tributário), seja fundamentada por remissão para argumentos/fundamentos invocados em sede de análise de vício distinto (vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito) quando nessa parte não exista, expressa ou implicitamente, qualquer consideração sobre o vício de violação de lei por falta de fundamentação, por violação do direito a um processo justo e equitativo - artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, e 20.º da CRP – e por violação do dever de fundamentação das decisões judiciais – art. 205.º, n.º 1, da CRP.*

4. *No artigo 63.º-B, n.º 4 (actual, antigo n.º 3), da LGT, o legislador, fora do regime geral definido no artigo 77.º da LGT, exigiu que “as decisões da administração tributária (...) devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam”, deixando assim cair (lex specialis derogat lex generalis) neste artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT, como se vê, a possibilidade da fundamentação administrativa se bastar com uma sucinta explicação colhida numa “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres...”*

5. *Resulta do confronto com os dois regimes (do art. 63.º-B, n.º 4 actual e o do 77.º, n.º 1 e 2), que a menção constante do art. 63.º-B – “expressa menção dos motivos concretos” – não acompanhada da possibilidade de ser realizada por “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres...”, só pode traduzir a exigência de se verem expressa e taxativamente referidos na decisão do Sr. Director-Geral os motivos concretos que justificam o acto, sem que esses motivos possam colher-se implicitamente da remissão para os demais elementos do procedimento.*

6. *A fundamentação da decisão administrativa por remissão é, assim, ilegal.*

7. *Sendo que, perfilhando-se entendimento diferente, é inconstitucional o artigo 63.º-B, n.º 3 (actual n.º 4), da LGT, por violação do princípio da legalidade fiscal, na medida em que se admita como válida uma fundamentação por remissão dado que esta é realizada sem apoio no tatbestand que define as exigências do cumprimento desse dever e que, por densificar matéria sujeita ao referido princípio, não pode ser objecto de uma interpretação/aplicação analógica.*

8. *A remissão para todos os elementos constantes do processo, com excepção das notificações, redundando numa fundamentação passe partout que não informa devidamente o contribuinte dos concretos motivos que presidiram à decisão notificada.*

9. *A fundamentação para onde se remeteu é também ela manifestamente ambígua, dado que, como resulta do teor da informação que esteve na base do pedido de derrogação do sigilo bancário, fez assentar as razões do decidido no disposto no artigo 63.º, n.º 2 (actual n.º 3), alínea a) da LGT,*

sendo certo que os alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do dispositivo legal acima mencionado.

*Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e, conseqüentemente, revogada a douta sentença recorrida, com todas as legais consequências.*

O Senhor Director-Geral dos Impostos contra-alegou, defendendo a decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que «o recurso merece provimento e a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão anulatório da decisão do Director-Geral dos Impostos», pelos seguintes fundamentos:

1. *Embora com diferente argumentação a questão da falta de fundamentação da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração fiscal às contas bancárias foi enunciada na petição inicial (arts. 45.º e sgs)*

*O sigilo bancário visa, simultaneamente, a tutela de interesses públicos e privados:*

*- o interesse público no regular funcionamento da actividade bancária, indispensável instrumento da dinamização da actividade económica, o qual requer um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem*

*- o interesse privado dos clientes das instituições bancárias na reserva dos seus negócios e relações com a banca*

*O direito ao sigilo bancário constitui um corolário do direito à reserva e intimidade da vida privada e familiar, com consagração constitucional (art.26º nº1 CRP) ou, no mínimo integra-se na privacidade, «entendida como uma esfera mais alargada que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa» (art.26º nº1 CRP)*

*(cf. para melhor desenvolvimento acórdão Tribunal Constitucional 31.05.1995 Colectânea 31º Volume 1995 pp.371 e sgs; acórdãos STA - secção de Contencioso Tributário 13.10.2004 processo n.º 950/04, 19.04.2006 processo n.º 274/06)*

2. *Estando em causa valores jurídicos particularmente relevantes, com tutela constitucional, é compreensível maior rigor na fundamentação das decisões que traduzem derrogação do dever de sigilo bancário, exigindo-se «expressa menção dos motivos concretos que as justificam» (actual art 63º-B n.º 4 LGT)*

*Esta exigência é incompatível com a possibilidade de uma fundamentação por remissão para o teor de pareceres, informações ou propostas antecedentes do acto decisório, justificadas pela massificação e automação próprias do procedimento tributário por excelência (liquidação de impostos) que tornam impraticável uma fundamentação extensa.*

*Neste contexto a norma constante do actual art.63º-B nº4 LGT assume-se como especial em relação à regra geral de fundamentação dos procedimentos comuns (art.77º nº1 LGT)*

3. *A fundamentação do acto administrativo cumpre uma dupla função endógena e exógena:*

*- vinculação do decisor à revelação do itinerário intelectual percorrido e à manifestação e ponderação dos factores intervinientes ou determinantes da decisão (função endógena)*

*- possibilidade de opção esclarecida do destinatário do acto entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa (função exógena)*

No caso sub judicio não cumpriu a função endógena a fundamentação da decisão do Director-Geral dos Impostos que procedeu a uma remissão amalgamada e indistinta para os fundamentos constantes de anteriores informações, «pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram» os quais nem sequer estão identificados (processo administrativo apenso fls. 1)

Cumprir decidir em conferência.

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

*I - Os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra iniciaram uma acção de fiscalização ao Recorrente, em resultado da qual foi elaborada a informação que consta de fls. 28 a fls. 88 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, dela constando, além do mais, o seguinte:*

### **«3 - Conclusões e Propostas**

#### **3.1 - Conclusões**

De acordo com o anteriormente relatado, demonstra-se de forma inequívoca a existência de factos concretos que consideramos gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

##### **3.1.1 - Rendimentos da Categoria B de IRS**

Através da análise dos elementos contabilísticos da empresa foram detectadas as diversas situações anteriormente relatadas ao longo dos pontos 2.1.1 a 2.1.2.7 e que sucintamente poderemos resumir:

- Movimentos financeiros sem credibilidade;
- Inventários sem credibilidade;
- Registo em duplicado e omissão de registo de custos;
- Omissão de proveitos devidamente identificados, e;
- Indícios de omissões de proveitos;

Face ao exposto, consideramos que a contabilidade do sujeito passivo Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986, apresenta irregularidades na sua organização, contrariando o disposto no art.º 115.º do CIRC, por remissão artigos 28.º e 32.º do CIRS, já que não reflecte a exacta situação patrimonial bem como o resultado efectivamente obtido pela empresa, não permitindo assim a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de harmonia com as disposições da Sec. II do Cap. III do CIRC.

Desta forma, encontram-se reunidas as condições previstas para a determinação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos, de acordo com o estipulado pelo art.º 52.º do CIRC e alínea d) do artigo 88.º da LGT.

### **3.1.2 – Outros sinais exteriores incompatíveis com os rendimentos declarados**

Da análise do declarado pelo agregado familiar nos últimos anos e de acordo com o referido ao longo dos pontos 2.2 e 2.3 desta informação, conclui-se pela existência de factos concretos que são gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

### **3.2-Propostas**

Perante o exposto, consideram-se reunidos os pressupostos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro) – quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta – para que a administração tributária possa aceder a informações e documentos bancários que permitam apurar a situação tributária do agregado familiar em causa.

O facto do sujeito passivo não ter permitido o acesso a uma das contas que utilizou na sua actividade empresarial (categoria B de IRS), torna-se num impedimento, à clarificação e quantificação dos verdadeiros rendimentos provenientes da actividade empresarial, bem como o esclarecimento da verdadeira origem da capacidade exteriorizada pelo agregado familiar e que se apresenta em completo desacordo com os rendimentos que vem declarando. Na verdade, apenas a análise da informação bancária das contas em nome dos titulares do agregado familiar, sr Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986 e D. Maria Graciete Simões da Silva, NIF: 173.899.200, permitirá determinar a dimensão da presumível omissão de proveitos/rendimentos em sede de IRS, bem como as repercussões dessas situações em sede de IVA.

Assim sendo, e na procura da verdade material, propõe-se que seja solicitada a sua Exa. O Senhor Director Geral dos Impostos, a derrogação do dever de sigilo bancário, relativamente aos sujeitos passivos supra identificados, ao abrigo do n.º 3 do artigo 63.º B da Lei Geral Tributária».

*Extracto de fls. 49 a 50 do processo administrativo em apenso.*

*II - Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu a seguinte proposta de decisão do Ex.º Sr. Director de Finanças Adjunto de 2005.10.28:*

«Concordo. Tendo em conta que as situações descritas se enquadram no art.º 63.º-B, n.º 1, alínea a) e n.º 2 alínea a), da Lei Geral Tributária (redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, será de remeter a informação ao Gabinete do Ex.º Sr. Director-Geral para projecto de decisão, conforme n.º 3 do citado artigo».

*Fls. 28 do processo administrativo em apenso.*

*III - O Ex.mo Sr. Director-Geral dos Impostos lavrou em 2005.11.02 o seguinte projecto de decisão:*

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o parecer e despachos concordantes na mesma exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º - B da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, notifique-se Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200, dando-lhes cópia integral das peças processuais aqui referidas com vista ao exercício do direito de audição, previsto no actual n.º 4 do citado normativo, informando-os que caso não exerçam o referido direito ou, exercendo-o, as informações prestadas, naquele âmbito, forem consideradas insuficientes ou inconclusivas, será autorizado a inspectores tributários, devidamente credenciados, o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias portuguesas, relativos às contas de que sejam titulares.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

*Fls. 27 do processo administrativo em apenso.*

*IV - Da proposta a que alude o n.º anterior foi então o Recorrente notificado e para exercer o direito de audição;*

*Facto expressamente reconhecido pelo Recorrente no exercício do direito de audição, a fls. 12 do processo administrativo em apenso.*

*V - O Recorrente exerceu o direito de audição 2005.11.29 pela forma constante de fls. 12 a fls. 26 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;*

*Cfr., quanto à data do exercício, o carimbo aposto no canto superior direito de fls. 12 do processo administrativo em apenso.*

*VI - Em 2005.12.07, foi mantida a proposta sobredita e ordenada a remessa do processo ao Ex.mo Sr. Director-Geral para decisão;*

*Fls. 2 a fls. 11 do processo administrativo em apenso.*

*VII - Em 2005.12.27, o Ex.mo Sr. Director-Geral lavra então a seguinte decisão:*

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da anterior Informação dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos previstos nas alíneas a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na redacção ao tempo dos factos, e tendo ponderado o alegado pelo contribuinte que exerceu o direito de audição, autorizo, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo actual n.º 4 do citado normativo, que funcionários da Inspecção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todos os documentos bancários e contas existentes em instituições bancárias portuguesas de que sejam titulares Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra, para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

*Fls. 1 do processo administrativo em apenso.*

*VIII - O presente recurso deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra em 2006.01.09.*

*Fls. 2 dos presentes autos.*

*IX - Os lançamentos dos cheques na contabilidade nem sempre são feitos no mês em que são movimentados*

*Facto extraído do alegado no artigo 18.º da douda P.I.*

*Confirmado pela testemunha ouvida.*

*X - Os encargos referentes à factura da TV-Cabo (anexo V, fls. 2 do relatório), dizem respeito à instalação deste serviço na sua residência.*

*No artigo 20.º da douda P.I., o Recorrente alega que estes encargos são «documentos particulares», mas é notório que pretendia dizer que não têm origem na actividade empresarial do Recorrente.*

*O Tribunal deu como assente este facto, no que à factura da TV-Cabo respeita, à partir da análise do anexo para que remete o relatório, onde pode constatar-se que a morada de instalação é a Rua Dr. Francisco S Carneiro 20, r/c, justamente a morada declarada do Recorrente. Sendo que a sua oficina, como se alcança do ponto 2.3.2, fica na praça Florindo José Frota, n.º 39.*

*Confirmado pela testemunha ouvida.*

*XI - A viatura Audi é utilizada pelo filho do Recorrente mas também na actividade comercial do Recorrente.*

*Facto alegado no artigo 30.º quarta parte, da douda P.I.*

*Foi confirmado pela testemunha, que disse que a utilizava quando o Recorrente vai à contrastaria ao Porto, por ser mais económica.*

3 – Os Recorrentes colocam, em primeiro lugar, uma questão que denominam como deficiência de fundamentação da decisão recorrida, na parte em que considerou o vício de falta de fundamentação da decisão administrativa.

Analisando a posição assumida pelos Recorrentes constata-se que o imputam à sentença é ter apreciado a questão da suficiência da fundamentação através da constatação dos requisitos legais para a derrogação do sigilo bancário e das informações e pareceres para que remete a decisão administrativa recorrida, e não ter apreciado a questão de saber se a fundamentação das decisões administrativas de derrogação do sigilo bancário podem ser fundamentadas por remissão.

Os Recorrentes não colocam esta questão da deficiência da sentença sob a perspectiva das nulidades de sentença, que é que cabe aos vícios das decisões judiciais que não são classificáveis como erros de julgamento.

No entanto, não há obstáculo legal a que este Supremo Tribunal Administrativo aprecie o recurso à luz do regime das nulidades de sentença, uma vez que o Tribunal não está limitado pelas alegações das partes no que concerne a questões de qualificação jurídica (art. 664.º do CPC).

Não ocorre aqui, nulidade por falta de fundamentação da decisão judicial recorrida, prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, pois, como é jurisprudência pacífica, só ocorre vício quando que a falta de fundamentação é absoluta.

Porém, a questão colocada não é enquadrável apenas naquela alínea b).

Com efeito, no essencial, o vício que os Recorrentes imputam à sentença é não ter conhecido da questão da admissibilidade ou não de fundamentação por remissão, à face do estatuído no art. 63.º-B, n.º 4, da LGT.

Esta questão é, manifestamente, distinta da de saber se a decisão administrativa, atendendo aos pareceres e informações para que remete, deve considerar-se suficientemente fundamentada.

O não conhecimento desta questão constitui nulidade de sentença, por omissão de pronúncia.

Na verdade esta nulidade verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P.C., aplicável por força do disposto no art. 1.º da L.P.T.A.].

Esta nulidade está conexcionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, 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, a referida questão da admissibilidade legal de fundamentação de remissão à face do disposto no art. 63.º-B, n.º 4, da LGT foi colocada pelos Recorrentes pelo que a sentença recorrida, ao não a apreciar, enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

Assim, devendo considerar-se que tal nulidade é implicitamente arguida pelos Recorrentes, ao atacarem a sentença por não ter conhecido desta questão, justifica-se a anulação da sentença recorrida.

4 – Refira-se ainda, que o conhecimento da referida questão não fica prejudicado pelo facto de na sentença recorrida se ter concluído que se está perante uma situação em que se verificam os requisitos legais exigidos para derrogação do sigilo bancário

Na verdade, por um lado, os Recorrentes atacam o decidido na sentença, ao referirem que «*os alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário*» (conclusão 9.º).

Por outro lado, mesmo que se devesse considerar assente que se verificam esses requisitos, não é de afastar a possibilidade de a decisão administrativa ser anulada por vício de forma, pois os contribuintes têm direito não só a legalidade material dos actos em matéria tributária, mas também à **legalidade formal** desses actos, como evidencia o art. 103.º, n.º 3, da CRP, ao estabelecer que «ninguém pode 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**». <sup>(1)</sup>

Nestes termos, acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, e em anular a decisão recorrida, por omissão de pronúncia.

Custas pelo Senhor Director-Geral dos Impostos, que acompanhou a posição assumida na sentença recorrida [art. 2.º, alínea g), do CCJ], com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 29 de Agosto de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator por vencimento) — *Angelina Domingues* — *Jorge Lino* (vencido, nos termos que seguem).

Os recorrentes, ao referirem, na conclusão 9., que «os alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário», não atacam o decidido na sentença recorrida quanto aos requisitos legais exigidos para a derrogação do sigilo bancário.

Na verdade, a adução de que os «alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário», na conclusão 9., aparece subordinada à asserção alegatória de que, por isso, «a fundamentação para onde se remeteu é também ela manifestamente ambígua».

Portanto, a conclusão 9., unitária e contextualmente entendida como não pode deixar de ser, não se refere ao ataque (que efectivamente não faz) à sentença recorrida a respeito da verificação dos requisitos legais exigidos para a derrogação do sigilo bancário.

Tal adução refere-se simplesmente à ambiguidade da fundamentação da derrogação do sigilo bancário.

Discordo também que a decisão administrativa possa ser anulada por vício de forma, quando for incontrovertido que se verificam os pressupostos substantivos da sua prolação. Mesmo no âmbito dos chamados direitos fundamentais - os quais, evidentemente, devem ser compatibilizados com a afirmação também de outros direitos, sob pena de insubsistência da própria ordem jurídica.

Junto ainda projecto de acórdão que não fez vencimento.

1.1 Fernando Rodrigues da Silva, e mulher, vêm interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 11-5-2007, que, nos presentes autos de derrogação do sigilo bancário, negou provimento ao recurso por eles interposto da decisão do Director Geral dos Impostos a determinar o acesso directo às suas contas bancárias – cf. fls. 157 e seguintes.

1.2 Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões – cf. fls. 171 a 179.

1. A decisão recorrida está deficiente/insuficientemente fundamentada na parte em que considerou improcedente o vício de falta de fundamentação da decisão administrativa.

2. A argumentação quanto à verificação dos requisitos legais constantes do artigo 63.º-B da LGT é, em sede de avaliação da suficiência da fundamentação administrativa, totalmente imprestável por não se avaliar aí a validade formal do discurso verbalizado pela administração como suporte constituinte da decisão administrativa, o que, no plano material, se traduz na impertinência da referida remissão e, bem assim, na ausência de fundamentação para a conclusão alcançada pelo Tribunal.

3. Nessa matéria, o Tribunal aplicou um critério normativo inconstitucional – qual seja, o resultante da aplicação conjugada dos artigos 146-A e 123.º, n.º 2, 2.ª parte, do CPPT, quando interpretados conjuntamente no sentido de admitir, que a decisão judicial de aferição do cumprimento do dever

de fundamentação administrativa (vício de forma por falta de fundamentação do acto administrativo-tributário), seja fundamentada por remissão para argumentos/fundamentos invocados em sede de análise de vício distinto (vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito) quando nessa parte não exista, expressa ou implicitamente, qualquer consideração sobre o vício de violação de lei por falta de fundamentação, por violação do direito a um processo justo e equitativo - artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, e 20.º da CRP – e por violação do dever de fundamentação das decisões judiciais – art. 205.º, n.º 1, da CRP.

4. No artigo 63.º-B, n.º 4 (actual, artigo n.º 3), da LGT, o legislador, fora do regime geral definido no artigo 77.º da LGT, exigiu que “as decisões da administração tributária (...) devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam”, deixando assim cair (*lex specialis derogat lex generalis*) neste artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT, como se vê, a possibilidade da fundamentação administrativa se bastar com uma sucinta explicação colhida numa “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres...”

5. Resulta do confronto com os dois regimes (do art. 63.º-B, n.º 4 actual e o do 77.º, n.º 1 e 2), que a menção constante do art. 63.º-B – “expressa menção dos motivos concretos” – não acompanhada da possibilidade de ser realizada por “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres...” só pode traduzir a exigência de se verem expressa e taxativamente referidos na decisão do Sr. Director-Geral os motivos concretos que justificam o acto, sem que esses motivos possam colher-se implicitamente da remissão para os demais elementos do procedimento.

6. A fundamentação da decisão administrativa por remissão é, assim, ilegal.

7. Sendo que, perfilhando-se entendimento diferente, é inconstitucional o artigo 63.º-B, n.º 3 (actual n.º 4), da LGT, por violação do princípio da legalidade fiscal, na medida em que se admita como válida uma fundamentação por remissão dado que esta é realizada sem apoio no *tatbestand* que define as exigências do cumprimento desse dever e que, por densificar matéria sujeita ao referido princípio, não pode ser objecto de uma interpretação/aplicação analógica.

8. A remissão para todos os elementos constantes do processo, com excepção das notificações, redonda numa fundamentação *passé partout* que não informa devidamente o contribuinte dos concretos motivos que presidiram à decisão notificada.

9. A fundamentação para onde se remeteu é também ela manifestamente ambígua, dado que, como resulta do teor da informação que esteve na base do pedido de derrogação do sigilo bancário, fez assentar as razões do decidido no disposto no artigo 63.º, n.º 2 (actual n.º 3), alínea a) da LGT, sendo certo que os alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do dispositivo legal acima mencionado.

Termos em que e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, revogada a douda sentença recorrida, com todas as legais consequências.

1.3 O Director Geral dos Impostos veio contra-alegar, para defender a sentença recorrida – cf. fls. 191 a 196.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «o recurso merece provimento e a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão anulatório da decisão do Director-Geral dos Impostos», alegando o seguinte – cf. fls. 205 e 206.

1. Embora com diferente argumentação a questão da falta de fundamentação da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração fiscal às contas bancárias foi enunciada na petição inicial (arts.45º e sgs)

O sigilo bancário visa, simultaneamente, a tutela de interesses públicos e privados:

- o interesse público no regular funcionamento da actividade bancária, indispensável instrumento da dinamização da actividade económica, o qual requer um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem

- o interesse privado dos clientes das instituições bancárias na reserva dos seus negócios e relações com a banca

O direito ao sigilo bancário constitui um corolário do direito à reserva e intimidade da vida privada e familiar, com consagração constitucional (art.26º nº1 CRP) ou, no mínimo integra-se na privacidade, «entendida como uma esfera mais alargada que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa» (art.26º nº1 CRP)

(cf. para melhor desenvolvimento acórdão Tribunal Constitucional 31.05.1995 Colectânea 31º Volume 1995 pp.371 e sgs; acórdãos STA - secção de Contencioso Tributário 13.10.2004 processo n.º 950/04, 19.04.2006 processo n.º 274/06)

2. Estando em causa valores jurídicos particularmente relevantes, com tutela constitucional, é compreensível maior rigor na fundamentação das decisões que traduzem derrogação do dever de sigilo bancário, exigindo-se «expressa menção dos motivos concretos que as justificam» (actual art 63º-B nº4 LGT)

Esta exigência é incompatível com a possibilidade de uma fundamentação por remissão para o teor de pareceres, informações ou propostas antecedentes do acto decisório, justificadas pela massificação



e automação próprias do procedimento tributário por excelência (liquidação de impostos) que tornam impraticável uma fundamentação extensa.

Neste contexto a norma constante do actual art. 63º-B nº4 LGT assume-se como especial em relação à regra geral de fundamentação dos procedimentos comuns (art. 77º nº1 LGT)

3. A fundamentação do acto administrativo cumpre uma dupla função endógena e exógena:

- vinculação do decisor à revelação do itinerário intelectual percorrido e à manifestação e ponderação dos factores intervenientes ou determinantes da decisão (função endógena)

- possibilidade de opção esclarecida do destinatário do acto entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa (função exógena)

No caso sub judicio não cumpriu a função endógena a fundamentação da decisão do Director-Geral dos Impostos que procedeu a uma remissão amalgamada e indistinta para os fundamentos constantes de anteriores informações, «pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram» os quais nem sequer estão identificados (processo administrativo apenso fls. 1)

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

Os ora recorrentes concluem que a sentença «está deficiente/insuficientemente fundamentada (...)», pois que «a argumentação quanto à verificação dos requisitos legais constantes do artigo 63º-B da LGT é, em sede de avaliação da suficiência da fundamentação administrativa, totalmente impres-tável» – cf. conclusões 1. e 2..

Com isto, poderá parecer à primeira vista (conforme foi entendido a fls. 211) que os recorrentes invocam a nulidade da própria sentença recorrida por falta de fundamentação da mesma.

Mas não é assim.

Os recorrentes criticam a sentença apenas por «deficiente/insuficientemente fundamentada», e não que a sentença «não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão» [nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil].

A simples deficiência/insuficiência de fundamentação da sentença não integra vício susceptível de originar nulidade da sentença – como, de resto, constitui doutrina e jurisprudência pacífica.

O caso não é, pois, de sanção de nulidade da sentença – uma vez que tal nulidade manifestamente não ocorre na decisão recorrida.

Nulidade que, aliás, no caso, declaradamente nem sequer vem invocada.

E, por isso, a esta luz, não faz sentido a questão de inconstitucionalidade levantada na conclusão 3. – já que a inconstitucionalidade eventualmente a levantar teria de ser em relação à citada alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil [aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário].

De resto, de harmonia com os termos das disposições combinadas dos artigos 715.º, n.º 1; 722.º, n.º 3, 1.ª parte; 731.º, n.º 1; 752.º, n.º 3; 762.º, n.º 1; 722.º, n.º 3, 2.ª parte; e 731.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, o Tribunal ad quem pode, por irrelevância, dispensar-se da apreciação prévia da nulidade da decisão recorrida, se esta dever ser revogada ou confirmada por razões atinentes ao mérito do fundo do recurso.

Com efeito, pode suceder que o recorrente, além de basear o recurso num dos seus fundamentos específicos, invoque a própria nulidade da decisão recorrida (artigos 668.º, n.º 3, 2.ª parte; 716.º, n.º 1; e 752.º, n.º 3, do Código de Processo Civil), hipótese em que se coloca o problema de saber se a apreciação dessa nulidade deve preceder a revogação ou confirmação da decisão por razões atinentes ao mérito do recurso. A resposta a esta questão parece dever ser negativa. O Tribunal ad quem pode considerar o recurso procedente ou improcedente sem que haja apreciado a nulidade da decisão recorrida (irrelevância da nulidade da decisão). Isto significa que essa nulidade não constitui uma condição prévia da apreciação do mérito do recurso. Se o Tribunal superior conclui que, mesmo com a sanção da eventual nulidade, a decisão deve ser revogada por motivo concernente ao mérito da causa, parece não fazer sentido decretar a sua revogação ou anulação prévia por mor da ocorrência dessa invocada nulidade. Imagine-se - diz, a este respeito, Miguel Teixeira de Sousa - que a Relação considera que os fundamentos que constam da sentença condenatória (ou absolutória) são insuficientes para justificar a procedência (ou improcedência) da acção, e que, por isso, ela deve ser revogada; neste caso, não parece que se deva exigir que se aprecie primeiramente, se, por exemplo, existe uma contradição entre esses fundamentos e a decisão ou se essa decisão padece de um excesso ou de uma omissão de pronúncia, pois que, mesmo que elas existam e sejam sanadas, aquela decisão condenatória ou absolutória deve ser revogada. A resposta também parece dever ser a mesma, quando o Tribunal de recurso possa confirmar a decisão impugnada com um fundamento distinto daquele que foi utilizado pelo Tribunal recorrido. Estas construções são compatíveis com o direito positivo. Segundo este, a nulidade da decisão constitui um possível fundamento de recurso (artigos 668.º, n.º 3, 2.ª parte; 716.º, n.º 1; e 752.º, n.º 3, do Código de Processo Civil), mas a circunstância de o Tribunal ad quem reconhecer essa nulidade não impede, em regra, de controlar a sua correcção, ou seja, não obsta a que esse Tribunal tenha de se pronunciar sobre se deve revogá-la ou mantê-la (artigos 715.º, n.º 1; 722.º, n.º 3, 1.ª parte; 731.º, n.º 1; 752.º, n.º 3; e 762.º, n.º 1, do Código de Processo Civil); a excepção a este regime consta dos artigos 722.º, n.º 3,

2.ª parte; e 731.º, n.º 2, do Código de Processo Civil. Portanto, o direito positivo admite expressamente que o Tribunal superior supra a nulidade da decisão recorrida e passe a apreciar se esta deve ser confirmada ou revogada. Mas isso não obsta à conclusão de que esse suprimento é uma actividade inútil, quando, qualquer que seja a posição desse Tribunal sobre a nulidade, a decisão deva ser revogada ou confirmada, situação em que se deve dispensar a apreciação prévia dessa nulidade. É ilógico exigir essa apreciação, quando, qualquer que seja o seu resultado, o Tribunal superior tem de revogar ou confirmar (ou anular) a decisão recorrida.

Cf. o que vem de ser dito (a bem dizer textualmente) em Miguel Teixeira de Sousa, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, 1999, pp. 470 e ss.

Cf. também a este respeito, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-10-2006, proferido no recurso n.º 611-06.

Importa, então, sem mais delongas, conhecer da questão que vem posta (a da legalidade formal da decisão administrativa de derrogação do sigilo bancário) - suposto que no caso revista alguma utilidade ou conhecimento de tal questão.

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

Os FACTOS

Dos documentos juntos pela Recorrida resultam sumariamente indiciados os seguintes factos, que relevo com interesse para a decisão:

1 - Os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra iniciaram uma acção de fiscalização ao Recorrente, em resultado da qual foi elaborada a informação que consta de fls. 28 a fls. 88 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, dela constando, além do mais, o seguinte:

### «3 - Conclusões e Propostas

#### 3.1 - Conclusões

De acordo com o anteriormente relatado, demonstra-se de forma inequívoca a existência de factos concretos que consideramos gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

##### 3.1.1 - Rendimentos da Categoria B de IRS

Através da análise dos elementos contabilísticos da empresa foram detectadas as diversas situações anteriormente relatadas ao longo dos pontos 2.1.1 a 2.1.2.7 e que sucintamente poderemos resumir:

- Movimentos financeiros sem credibilidade;
- Inventários sem credibilidade;
- Registo em duplicado e omissão de registo de custos;
- Omissão de proveitos devidamente identificados, e;
- Indícios de omissões de proveitos;

Face ao exposto, consideramos que a contabilidade do sujeito passivo Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986, apresenta irregularidades na sua organização, contrariando o disposto no art.º 115.º do CIRC, por remissão artigos 28.º e 32.º do CIRS, já que não reflecte a exacta situação patrimonial bem como o resultado efectivamente obtido pela empresa, não permitindo assim a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de harmonia com as disposições da Sec. II do Cap. III do CIRC.

Desta forma, encontram-se reunidas as condições previstas para a determinação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos, de acordo com o estipulado pelo art.º 52.º do CIRC e alínea d) do artigo 88.º da LGT.

##### 3.1.2 – Outros sinais exteriores incompatíveis com os rendimentos declarados

Da análise do declarado pelo agregado familiar nos últimos anos e de acordo com o referido ao longo dos pontos 2.2 e 2.3 desta informação, conclui-se pela existência de factos concretos que são gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

#### 3.2-Propostas

Perante o exposto, consideram-se reunidos os pressupostos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro) – quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta – para que a administração tributária possa aceder a informações e documentos bancários que permitam apurar a situação tributária do agregado familiar em causa.

O facto do sujeito passivo não ter permitido o acesso a uma das contas que utilizou na sua actividade empresarial (categoria B de IRS), torna-se num impedimento, à clarificação e quantificação dos verdadeiros rendimentos provenientes da actividade empresarial, bem como o esclarecimento da verdadeira origem da capacidade exteriorizada pelo agregado familiar e que se apresenta em completo desacordo com os rendimentos que vem declarando. Na verdade, apenas a análise da informação bancária das contas em nome dos titulares do agregado familiar, sr Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986 e D. Maria Graciete Simões da Silva, NIF: 173.899.200, permitirá determinar a di-

menção da presumível omissão de proveitos/rendimentos em sede de IRS, bem como as repercussões dessas situações em sede de IVA.

Assim sendo, e na procura da verdade material, propõe-se que seja solicitada a sua Exa. O Senhor Director Geral dos Impostos, a derrogação do dever de sigilo bancário, relativamente aos sujeitos passivos supra identificados, ao abrigo do n.º 3 do artigo 63.º B da Lei Geral Tributária».

Extracto de fls. 49 a 50 do processo administrativo em apenso.

II - Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu a seguinte proposta de decisão do Ex.º Sr. Director de Finanças Adjunto de 2005.10.28:

«Concordo. Tendo em conta que as situações descritas se enquadram no art.º 63.º-B, n.º 1, alínea a) e n.º 2 alínea a), da Lei Geral Tributária (redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, será de remeter a informação ao Gabinete do Ex.º Sr. Director-Geral para projecto de decisão, conforme n.º 3 do citado artigo».

Fls. 28 do processo administrativo em apenso.

III - O Ex.º Sr. Director-Geral dos Impostos lavrou em 2005.11.02 o seguinte projecto de decisão:

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o parecer e despachos concordantes na mesma exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, notifique-se Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200, dando-lhes cópia integral das peças processuais aqui referidas com vista ao exercício do direito de audição, previsto no actual n.º 4 do citado normativo, informando-os que caso não exerçam o referido direito ou, exercendo-o, as informações prestadas, naquele âmbito, forem consideradas insuficientes ou inconclusivas, será autorizado a inspectores tributários, devidamente credenciados, o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias portuguesas, relativos às contas de que sejam titulares.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

Fls. 27 do processo administrativo em apenso.

IV - Da proposta a que alude o n.º anterior foi então o Recorrente notificado e para exercer o direito de audição;

Facto expressamente reconhecido pelo Recorrente no exercício do direito de audição, a fls. 12 do processo administrativo em apenso.

V - O Recorrente exerceu o direito de audição 2005.11.29 pela forma constante de fls. 12 a fls. 26 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;

Cfr., quanto à data do exercício, o carimbo apostado no canto superior direito de fls. 12 do processo administrativo em apenso.

VI - Em 2005.12.07, foi mantida a proposta sobredita e ordenada a remessa do processo ao Ex.º Sr. Director-Geral para decisão;

Fls. 2 a fls. 11 do processo administrativo em apenso.

VII - Em 2005.12.27, o Ex.º Sr. Director-Geral lavra então a seguinte decisão:

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da anterior Informação dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos previstos nas alíneas a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na redacção ao tempo dos factos, e tendo ponderado o alegado pelo contribuinte que exerceu o direito de audição, autorizo, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo actual n.º 4 do citado normativo, que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todos os documentos bancários e contas existentes em instituições bancárias portuguesas de que sejam titulares Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra, para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

Fls. 1 do processo administrativo em apenso.

VIII - O presente recurso deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra em 2006.01.09.

Fls. 2 dos presentes autos.

**Mais se provou, com interesse, que:**

IX - Os lançamentos dos cheques na contabilidade nem sempre são feitos no mês em que são movimentados

Facto extraído do alegado no artigo 18.º da douda P.I.

Confirmado pela testemunha ouvida.

X - Os encargos referentes à factura da TV-Cabo (anexo V, fls. 2 do relatório), dizem respeito à instalação deste serviço na sua residência.

No artigo 20.º da douda P.I., o Recorrente alega que estes encargos são «*documentos particulares*», mas é notório que pretendia dizer que não têm origem na actividade empresarial do Recorrente.

O Tribunal deu como assente este facto, no que à factura da TV-Cabo respeita, à partir da análise do anexo para que remete o relatório, onde pode constatar-se que a morada de instalação é a Rua Dr. Francisco S Carneiro 20, r/c, justamente a morada declarada do Recorrente. Sendo que a sua oficina, como se alcança do ponto 2.3.2, fica na praça Florindo José Frota, n.º 39.

Confirmado pela testemunha ouvida.

XI - A viatura Audi é utilizada pelo filho do Recorrente mas também na actividade comercial do Recorrente.

Facto alegado no artigo 30.º quarta parte, da douda P.I.

Foi confirmado pela testemunha, que disse que a utilizava quando o Recorrente vai à contrastaria ao Porto, por ser mais económica.

### **Os FACTOS NÃO PROVADOS**

Todos os restantes, sendo com interesse os seguintes

I - Não se provou que a única conta que esteja afectada à actividade seja a n.º 15680062001 e que a conta n.º 15680011741 seja uma conta particular.

Trata-se do alegado no artigo 19.º da douda P.I.

O Tribunal só poderia concluir com o Recorrente que uma determinada conta é «particular» ou está «afecta à actividade» depois de verificar os movimentos que passam por outra ou por outra.

Por outro lado, as partes estão de acordo que nesta segunda conta (que o Recorrente diz ser «particular») foram debitados os pagamentos à Segurança Social. Esse facto já vinha referido pela inspecção (pág. 5 do relatório), que se lhes referiu como exemplo de utilização da mesma na sua actividade empresarial. Ora, se estes encargos dizem respeito à actividade empresarial do Recorrente, não pode continuar a afirmar-se que a conta é apenas uma «conta particular».

Por outro lado, ainda, o Recorrente nada contrapôs ao facto de terem sido depositados 11 cheques no ano de 2002 (pelo documento com o n.º de ordem n.º 258), também respeitantes à sua actividade empresarial, nesta conta que denomina «particular». E a testemunha, quando confrontada quanto a este facto pela F.P., nada soube adiantar ou explicar.

O Recorrente não especificou neste artigo 18.º se incluía nos «esclarecimentos solicitados» a identificação dos «sujeitos passivos que recorreram aos seus serviços» ou a apresentação das «provas documentais relativas aos valores recebidos». Esclarecimentos que na informação aludida em I supra se diz expressamente não terem sido prestados.

Todavia, nos seus artigos 19.º e 20.º, o Recorrente alega que prestou os exactos esclarecimentos que constam das suas «declarações» «constantes do processo administrativo». Tão só. E não prestou outros que também lhe foram solicitados porque «não entende que tal situação lhe possa ser exigida».

Ora, o que daqui decorre não é que se tenha disponibilizado para prestar todos os esclarecimentos solicitados, mas para prestar os esclarecimentos que, tendo-lhe sido solicitados, entendeu que estava obrigado a prestar.

Ou seja, o que alega nos artigos 19.º e 20.º infirma o que alega no artigo 20.º

II - Não se provou que todos os encargos com portagens de auto-estrada e pagamentos de facturas de combustível com recurso ao cartão Solred da Repsol, S.A., suportados através da conta 15680011741 (que o Recorrente denomina de «conta particular») digam respeito a viaturas, que não estão afectas à sua actividade comercial.

Trata-se do alegado no artigo 21.º da douda P.I.

É de notar que a alegação do Recorrente não está ali formulada em sentido afirmativo, mas em sentido hipotético («possam ser»). Parece, assim, que o Recorrente não pretende verdadeiramente alegar ali um facto mas esgrimir um argumento.

Mais afirmativa, foi a testemunha quando disse que as viaturas não afectas à actividade do Recorrente também se abasteciam na Repsol e que, por isso, os custos dessas viaturas não eram lançados na contabilidade.

Só que a questão não é essa: a questão é saber se também as viaturas afectas à actividade do Recorrente ali se abasteciam. Porque, em caso afirmativo, os custos correspondentes não iam à conta afectada à actividade mas à conta dita particular.

Ora, da alegação da Recorrente e do próprio testemunho é isso que se extrai: que todas as viaturas (afectas e não afectas à actividade) se abasteciam por ali e que todos os custos correspondentes (tivessem ou não origem na actividade empresarial do Recorrente) eram suportados pela conta dita particular.

III - Não se provou que a divergência notada entre os documentos que constam do anexo VIII e IX do relatório tivesse resultado da contagem física da mercadoria e do apuramento da limalha no final do ano (resíduos).

Trata-se do alegado no artigo 28.º da douda P.I.

O Tribunal não conseguiu chegar a nenhuma conclusão a este respeito, visto que, se – como se alega no relatório - os documentos foram elaborados na mesma data, é porque foram ambos elaborados após a contagem física das existências. Pelo que se continua a não ser perceptível a razão para a divergência.

IV - Não se provou o alegado nos artigos 29.º e 30.º, primeira parte, da douda P.I.

A testemunha não mostrou saber sobre a actividade comercial do Recorrente mais do que o que resulta da sua expressão contabilística

V - Não se provou que a viatura 45-99-US não esteja afecta à actividade

Facto alegado no artigo 30.º segunda parte, da douda P.I.

Não foi apresentada nenhuma prova do mesmo.

VI - Não se provou que o inquilino Jorge Manuel Marques Ribeiro não tivesse pago a renda por vários meses e que o Recorrente tivesse prescindido dos valores em atraso para evitar a indesejável acção de despejo.

Facto alegado no artigo 30.º terceira parte, da douda P.I.

A testemunha confirmou-o, mas esclareceu que o sabe pelo que lhe contou o próprio recorrente. E reconheceu não saber sequer quando tal aconteceu nem ter ideia da data da saída do inquilino.

E melhor prova também não foi oferecida.

VII - Não se provou que a moradia referida no relatório não tenha sido concluída por dificuldades financeiras e que os custos da mesma tivessem sido suportados por verbas do património existente e de herança entretanto recebidas.

Facto alegado no artigo 30.º quinta parte, da douda P.I.

O Tribunal não logrou confirmar a razão porque a moradia não foi concluída.

E sobre as verbas que serviram para a erigir também nada foi possível apurar de concreto.

2.2 A sentença recorrida, sob o título “Os Factos Aplicados ao Direito”, expende no essencial do modo que segue.

[...]

Alega o Recorrente, em segundo lugar, que a A.F. não logrou provar, como lhe competia, a existência dos pressupostos para «*se lançar mão da aplicação do regime especial de tributação que é a avaliação indirecta, verificando-se, deste modo, erro nos pressupostos de direito*» (cfr. artigo 16.º da douda P.I.).

A verdadeira questão passa aqui por saber como deve ser interpretado o artigo 63.º-B, n.º 2, alínea a), da L.G.T. (na redacção então vigente) o qual tem o seguinte teor: «*A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta, quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta*».

Parece-me seguro que o normativo em causa deve ser interpretado nos seguintes termos: deve ser concedido à A.F. o acesso aos documentos bancários do contribuinte quando sem esses documentos não seja possível aceder à comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável.

Quer dizer: este normativo elege o levantamento do sigilo bancário como instrumento de acesso à avaliação directa quando for necessário e adequado para tal.

Nesta perspectiva, o normativo em causa é ainda um reflexo do primado da avaliação directa (ou, se quisermos, da natureza subsidiária da avaliação indirecta) consagrado no artigo 85.º da L.G.T.

Caberá, por isso, à A.F. alegar e demonstrar que o acesso a documentos bancários é necessário e adequado à determinação directa e exacta da matéria tributável.

Necessário porque os demais suportes documentais não permitem o acesso à verdade fiscal do contribuinte.

Adequado porque a verdade fiscal do contribuinte passa, no caso concreto, pela análise da sua documentação bancária.

Analisemos, primeiro, o requisito da necessidade.

AA.F. alega que «a contabilidade do sujeito passivo (...) não reflecte a exacta situação patrimonial bem como o resultado efectivamente obtido pela empresa, não permitindo assim a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de harmonia com as disposições da Sec. II do Cap. III do CIRC.» e que, por isso «encontram-se reunidas as condições previstas para a determinação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos, de acordo com o estipulado pelo art.º 52.º do CIRC e alínea d) do artigo 88.º da LGT.». Mas também que «apenas a análise da informação bancária das contas em nome dos titulares do agregado familiar, sr Fernando Rodrigues da Silva, NIF 174.165.986 e D. Maria Graciete Simões da Silva, NIF: 173.899.200, permitirá determinar a dimensão da presumível omissão de proveitos/rendimentos em sede de IRS, bem como as repercussões dessas situações em sede de IVA.». Invoca, por isso, a necessidade do acesso à informação bancária para chegar à verdade fiscal do contribuinte.

Conclusão que faz assentar em extenso conjunto de indicadores que me proponho resumir da seguinte forma:

[cf. fls. 9 a 11 da sentença recorrida].

Análise.

A primeira nota vai para a extensão e profundidade dos actos de inspecção já realizados. É patente na informação o esforço realizado pelo senhor inspector na procura da verdade fiscal do contribuinte, que não se quedou sequer numa análise minuciosa das principais contas (ao nível das entradas, das existências e das saídas) e foi ao terreno cruzar os dados contabilísticos com outros elementos que pudesse obter, nomeadamente junto das estações dos correios de Febres e Vilamar ou em visita a uma moradia do contribuinte em construção. Ou com declarações de habitantes locais ou de um antigo inquilino do Recorrente. Dando sistemático conhecimento dessas diligências ao Recorrente, instando-o sempre a comentar ou a explicar as divergências encontradas e levando ao relatório as respostas obtidas. É, assim, notório que a fiscalização tudo fez para aceder à verdadeira situação tributária do contribuinte sem aceder às suas contas bancárias.

A segunda nota vai para a dimensão dos indicadores fornecidos de que a contabilidade não reflecte o resultado efectivamente obtido. Saldos devedores elevados e persistentes na conta caixa, registos na caixa a que não correspondem movimentos bancários, depósitos e transferências bancárias não reflectidos na contabilidade, inexistência de registo de compra de prata ou cobre apesar de ter apresentado artefactos desses metais para contrastar, falta de registo de custos, falta de registo de proveitos, flutuações nas valorizações em inventário e falta de rigor na identificação dos bens inventariados, grande variação nas margens brutas de comercialização, grande investimento em bens duradouros e elevados valores em suprimentos que os rendimentos declarados não permitiriam suportar, são alguns dos principais indicadores que aqui se nomeiam e que, apreciados em conjunto e à luz das regras da experiência, permitem sem dúvida alguma concluir com a A.F. que a contabilidade não merece credibilidade e diverge da verdadeira situação tributária do contribuinte.

É bem verdade que nem todos os indicadores apresentam o mesmo relevo (a abordagem aos rendimentos da categoria F de I.R.S. padece de falta de sustentação factual, sendo meramente especulativo o juízo sobre a probabilidade de rentabilização do imóvel ali em causa – ponto 2.2 do relatório). E que alguns indicadores aparentam apontar em direcções distintas (como sucede com a omissão de registos de custos, que parece apontar em sentido diverso da sua duplicação ou da omissão do proveitos). Quando, porém, a omissão nos custos abrange todo um sector – como sucede com os artefactos em prata – cfr. ponto 2.1.2.2.1.2), é a omissão dos correspondentes proveitos que está em causa. O mesmo sucedendo com a falta de registo dos encargos com o registo de correspondência, que se destinarão a ocultar as vendas correspondentes. Ou com a falta do registo de amortizações e reintegrações, que tornariam ainda mais deficitário o resultado fiscal do contribuinte. E não devemos esquecer que o trabalho de inspecção também ainda não está concluído e aguarda a análise das contas bancárias (justamente o que se pretende neste processo) para poder formular as conclusões finais.

Por outro lado, há outros indicadores que não são abrangidos por aquela *aparente dissociação* e que, no entender deste Tribunal, suportam por si só as conclusões da A.F. Enfatizo o valor irrisório dos rendimentos declarados quando confrontado com os investimentos efectuados em imóveis e automóveis e os empréstimos no valor de 122.100€ que ultrapassam largamente os rendimentos declarados do casal nos últimos sete anos. Só o valor dos empréstimos de 2002 corresponde ao rendimento (bruto) do agregado familiar entre 1998 e 2004! Enfatizo também a aparente acumulação de stocks numa altura de contracção do negócio, sem qualquer justificação, nomeadamente ao nível da cotação do ouro. Sublinho as expressivas variações na MLC, apesar do custo da matéria-prima ser, como se disse, estável.

A fiscalização também faz ampla referência às razões concretas que impedem a fiscalização de aceder à verdadeira situação tributária do contribuinte através dos registos contabilísticos: há os registos apenas suportados por documentos internos sem qualquer elemento comprovativo; há movimentos a crédito e débito na conta “caixa” que *«não podem ser comprovados, na medida em que o sujeito passivo não dispõe de contas correntes, quer de clientes quer de fornecedores»* (fls. 3 do relatório); são os movimentos contabilísticos na conta “bancos”, que *«não são passíveis de comprovação»* (fls. 4 do relatório), na medida em que apenas foram apresentados extractos bancários de apenas uma das contas movimentadas, apesar de haver indicadores concretos de que também a outra conta era movimentada na actividade empresarial do Recorrente; são os inventários que *«não permitem identificar artefactos»*. De sublinhar também, que tão importantes lacunas, disseminadas pelas principais contas, ao nível dos inputs, das existências e dos outputs, evidenciam por si só a impossibilidade de reconstituição da escrita através dos registos fornecidos.

Não tem, por isso, dúvidas o Tribunal em concluir pela necessidade de outros elementos para superar esta dificuldade.

Passemos ao segundo requisito: a adequação.

A adequação da informação bancária para superar esta dificuldade é, face ao teor do relatório, patente. De um lado, existem indicadores objectivos, concretizados no ponto 2.1.1.2. do relatório de que

a conta n.º 15680011741 é utilizada também para a actividade empresarial do Recorrente. De outro lado, o confronto dos registos bancários em ambas as contas permitirá confirmar movimentos contabilísticos que os extractos apresentados não permitiam confirmar. Finalmente, permitirá confirmar os indícios da existência de vendas não declaradas, nomeadamente no que respeita às vendas à cobrança.

Caberia, por isso, ao Recorrente infirmar a existência ou a valia destes indicadores. O que se propôs fazer nos seguintes termos:

[cf. fls. 13 a 15 da sentença recorrida]

Análise.

A primeira nota vai para a inexistência de qualquer referência concreta, por parte do Recorrente, quanto a alguns dos principais indicadores de que a contabilidade não reflecte o resultado efectivamente obtido e cuja valia o Tribunal já acima enfatizou.

Com relação a outros indicadores, igualmente muito relevantes (19.º a 22.º) de omissão de proveitos respondeu sem nada concretizar quanto às operações referidas. E a factualidade respectiva não a provou, como se alcança do ponto IV dos factos não provados.

Quanto aos custos omitidos, declinou qualquer justificação e desconsiderou a sua relevância para a omissão dos correspondentes proveitos, nomeadamente das vendas de artefactos em prata que apresentou para contrastar.

Nos inventários, não apresentou justificação bastante para as discrepâncias apontadas no ponto 2.1.2.4. do relatório (III dos factos não provados), e – se bem interpreto – reconheceu, de alguma forma, a dificuldade na identificação das peças que são identificadas por «famílias».

E a explicação que apresenta para os saldos devedores extremamente elevados na conta “caixa” (cfr. ponto IX supra dos factos provados) não está demonstrada e não se me afigura consistente. Não está demonstrada porque não é feito o levantamento dos cheques cujo atraso no lançamento gerou saldos tão elevados e tão persistentes, não sendo possível estabelecer uma relação causal entre uma coisa e a outra. Não se me afigura consistente porque, se o problema estivesse no atraso no lançamento, não eram feitos registos de transferências no final do ano, por documento interno, para reduzir este saldo – algo que a testemunha reconheceu expressamente que se fazia, nomeadamente quanto ao doc. n.º 530. Em vez disso, naturalmente, lançar-se-iam os documentos em falta. Finalmente, e ainda quanto a este ponto, não pode deixar de referir-se que a justificação apresentada nada abona a credibilidade da escrita.

Do exposto resulta que o Recorrente nada conseguiu contrapor aos principais indicadores de falta de credibilidade da escrita. E quanto à necessidade de recorrer a métodos indirectos, apenas se referiu aos custos omitidos, convidando a A.F. – porventura com alguma ironia – a corrigir a escrita neste particular. Nada adiantando sobre o caminho que a A.F. deveria seguir na reconstituição, por métodos directos dos proveitos que – de acordo com os mesmos indicadores – também não declarou.

Quanto à adequação do levantamento do sigilo bancário para atingir a verdade fiscal não declarada, limitou-se a insistir que a conta 15680011741 é particular. Mas reconhecendo ao mesmo tempo que os encargos para a Segurança Social eram suportados por essa conta, apesar de respeitarem à sua actividade empresarial. Não conseguindo, por outro lado, demonstrar que os veículos afectos à actividade empresarial não se iam também abastecer com recurso ao cartão Solred, cujos pagamentos seriam debitados por essa conta particular. E, sobretudo, não adiantando uma linha quanto ao depósito dos 11 cheques através do documento com o n.º de ordem 258. Ou seja, não conseguindo iludir os principais indicadores de que esta conta era também utilizada na sua actividade empresarial. Sendo, por isso, inteiramente justificado o desiderato da A.F., que vê na análise dos movimentos desta conta o último reduto para aceder à verdade fiscal deste contribuinte.

A última nota vai para o que o Recorrente alega no artigo 24.º da douda P.I.: referindo-se à conta bancária com o n.º 156 800 11741 (que no artigo 19.º da douda PI. diz ser «*uma conta particular*») argumenta que «*mesmo considerando-se a conta bancária em causa como uma conta do exercício da actividade comercial, o que não corresponde à verdade, nem se concede, o acesso apenas pode ser efectuado aos documentos de suporte de registos contabilísticos, não se tratando de uma acesso generalizado à globalidade da documentação bancária do contribuinte*».

O Recorrente terá aqui em vista a alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º-B da L.G.T., dele extraíndo que o acesso aos documentos bancários se deve reconduzir aos documentos de suporte aos registos contabilísticos. No fundo, alega que o levantamento do segredo bancário se deve limitar à exacta medida em que for necessário para reconstituir esses registos.

O problema é que a A.F. não tem forma de determinar previamente quais os registos bancários que lhe interessam. O acesso àquela conta tem justamente o propósito de determinar a existência de movimentos que se indiciam mas que a contabilidade não identifica. Condicionar, desta forma apriorística, o acesso aos documentos bancários equivalerá, na prática, a inviabilizar o próprio acesso aqueles registos.

Por outro lado, e havendo indicadores objectivos de que aquela conta servia também a actividade empresarial do contribuinte, impedir que a A.F. aceda aos registos bancários porque também contém informação sobre a sua vida privada constitui um verdadeiro *venire contra factum proprium*. Pois que

foi o contribuinte que, ao reunir numa mesma conta movimentos que interessam à sua vida empresarial e movimentos que respeitam à sua vida privada, não acautelou a reserva a que agora pretende acudir. Aliás, o entendimento do Recorrente poderia levar, em última análise, à frustração dos objectivos que a lei fiscal pretendeu atingir com o levantamento do sigilo bancário: para obviar ao acesso aos documentos bancários que denunciem a sua verdadeira actividade empresarial, o contribuinte só teria que levar os respectivos movimentos a uma conta particular.

Resta lembrar que o dever de segredo a que estão subordinados os funcionários bancários se estende – como não poderia deixar de ser – aos funcionários da A.F. que, no exercício das suas funções e por causa delas, tenham acesso incidental a informações sobre operações bancárias do contribuinte, nomeadamente às que não respeitem exclusivamente à sua actividade empresarial.

Pelo que o recurso não merece provimento, por aqui.

2.3 Como se vê, o Tribunal *a quo*, para ter negado provimento ao recurso para si interposto da decisão administrativa questionada, a título principal e de modo essencial, julgou verificados no caso os pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária.

Para assim decidir, partiu do entendimento, que teve como «seguro», de que «deve ser concedido à A.F. o acesso aos documentos bancários do contribuinte quando sem esses documentos não seja possível aceder à comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável»; de que no caso a Administração Fiscal invoca «a necessidade do acesso à informação bancária para chegar à verdade fiscal do contribuinte»; de que a Administração Fiscal apresenta tal «conclusão que faz assentar em extenso conjunto de indicadores»; e de que, por outro lado, se constata «a inexistência de qualquer referência concreta, por parte do Recorrente, quanto a alguns dos principais indicadores de que a contabilidade não reflecte o resultado efectivamente obtido».

E o que se vê também é que no presente recurso jurisdicional não vem impugnado este fundamento substantivo da sentença recorrida: a verificação no caso dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária.

É certo que os recorrentes concluem na conclusão 9. do presente recurso que «os alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do dispositivo legal acima mencionado». Mas estes referidos «alegados fundamentos», que «não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário», não são evidentemente respeitantes à sentença recorrida. Estes referidos «alegados fundamentos» são, ainda segundo as palavras da dita conclusão 9., os constantes da fundamentação decorrente «do teor da informação que esteve na base do pedido de derrogação do sigilo bancário».

Assim, muito claramente, retira-se das conclusões da alegação do presente recurso, que os recorrentes, na verdade, não põem em causa o fundamento, essencial na economia da sentença recorrida, da verificação no caso dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária.

Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, 2003, na anotação 15. ao artigo 282.º, diz que «se o recorrente não trata das questões decididas na sentença recorrida, pode chegar-se a uma situação em que não seja possível conhecer-se do objecto do recurso», uma vez que «o Tribunal superior está impedido de tomar posição sobre elas, pois nesta matéria vale o princípio do dispositivo, nos termos do qual é o recorrente que delimita o âmbito do recurso através das conclusões das alegações».

E no presente recurso é manifesto que não se apresenta impugnado o indicado fundamento da sentença recorrida (verificação dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário), em que a mesma sentença essencialmente se estribou para ter negado provimento ao recurso da questionada decisão da Administração Fiscal de derrogação do sigilo bancário.

Como assim, essa questão (a da verificação dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário) não pode ser controvertida no presente recurso, pois que, apesar de na decisão recorrida haver sido objecto de julgamento, a mesma não se encontra incluída nas conclusões da alegação dos ora recorrentes. Ao contrário: em face da não impugnação desse fundamento em que a sentença recorrida se suporta e a que se arrima, essa questão (a da verificação dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário) deve ter-se por terminantemente julgada no Tribunal *a quo*.

Teremos, então, de considerar de nulo relevo, e por isso inútil, para a resolução deste caso a eventual irregularidade formal da decisão administrativa de derrogação do sigilo bancário, julgado como está pela sentença recorrida (e não vem impugnado) que é substantivamente correcto o decidido pela Administração Fiscal.

Cf. no sentido propugnado, entre muitos outros, e por mais recentes, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-11-2006, proferido no recurso n.º 967-06; de 10-1-2007, proferido no recurso n.º 1249-06; e de 15-2-2007, proferido no recurso n.º 1104/06.

Estamos, deste modo, a dizer que, em *recurso jurisdicional* de sentença sobre decisão de *acesso directo a informação bancária do contribuinte*, apresenta-se manifestamente inadequada à consecução do provimento do recurso a conclusão de que é ilegal e inconstitucional a fundamentação da decisão



administrativa por remissão, quando se não encontra impugnado o julgamento-fundamento da sentença recorrida, afirmativo da *verificação dos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 29 de Agosto de 2007. — *Jorge Lino*.

---

<sup>(1)</sup> *A expressão «liquidação» abrange não apenas o próprio acto final de liquidação, mas a globalidade do processo de liquidação, em que se incluem os sub-procedimentos de inspecção tributária e de quantificação da matéria tributável.*

*Na verdade, nem seria concebível que, num Estado de Direito, que o legislador constitucional se contentasse com a legalidade do acto de liquidação propriamente dito, sendo indiferente à legalidade da fixação dos seus pressupostos que, ao fim e ao cabo, são os elementos decisivos para fixar o seu conteúdo.*

## Acórdão de 12 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Responsabilidade tributária do clube desportivo não constituído em sociedade desportiva. Decreto-lei n.º 67/97 de 3 de Abril.*

### Sumário:

- I — Nos termos do disposto no artº 39º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-lei n.º 67/97 de 3/4, a obrigação do pagamento da coima relativa a contra-ordenações tributárias é da responsabilidade do clube desportivo que participa em competições de natureza profissional.*
- II — Os membros da direcção só são responsáveis pessoal, ilimitada e solidariamente pelo pagamento de impostos e contribuições à segurança social.*

Processo n.º 183/07-30.

Recorrente: Vitória Sport Clube.

Recorrido: Ministério Público e outro.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vitória Sport Clube, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que negou provimento ao recurso que deduziu contra a decisão da Administração Tributária, que o condenou a pagar uma coima, no valor de € 30.000,00, por ter apresentado a declaração de IVA, respeitante ao período de 02/04, com a indicação do imposto a pagar, sem que tivesse junto qualquer meio de pagamento, dela vem interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1ª - O acórdão recorrido negou provimento ao recurso da contra-ordenação, mantendo a decisão de aplicação da coima ao recorrente, porquanto:

- Entende que o n.º 2 do artº 39º, do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 Abril, que responsabiliza, pessoal, ilimitada e solidariamente os elementos da direcção do clube referidos no n.º 1 do mesmo artigo, não se aplica às coimas resultantes da falta de entrega do imposto dentro do prazo estabelecido para o efeito;

- Considera ainda que por essa responsabilidade ser solidária, seria sempre opção do credor escolher o concreto devedor a quem pretende exigir o cumprimento da obrigação, aplicando-se assim o regime das obrigações solidárias previsto nos art. s 519º e seguintes do Código Civil;

- Por último e resumidamente o tribunal *a quo* pronuncia-se ainda pela eventual inconstitucionalidade do n.º 2 do artº 39º, caso se aplique às coimas, por se tratar assim de um novo regime de responsabilidade solidária, por violação de reserva de lei, conforme o disposto na alínea d) do n.º 1 do artº 165º da Constituição da República Portuguesa;

2ª - Ora conforme resulta das alegações supra plasmadas, o recorrente não concorda com a interpretação de direito dada pelo tribunal *a quo* às normas contidas no artº 39º, do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes, referente ao regime especial de gestão aplicável aos clubes que participem em competições desportivas profissionais e que adoptem a constituição de sociedade desportiva;

3ª - Assim e quanto à primeira parte da douda decisão recorrida, o requerente não pode concordar com ela, porquanto, o n.º 2 do artº 39º do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes, prevê uma sanção aplicável aos elementos da direcção referidos no n.º 1 daquele artigo, por falta de entrega dentro do prazo do imposto de IVA;

4ª - Sanção essa que responsabiliza esses membros da direcção, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento das quantias que deixaram de entregar ao credor tributário;

5ª - Ora, nesse pagamento terá que necessariamente se incluir a consequência legal que resultou na falta de entrega do imposto dentro do prazo estabelecido, ou seja, da coima aplicada;

6ª - É que essa coima só foi aplicada por causa da falta de rigor e má gestão do clube de que são responsáveis os elementos da direcção que exerciam funções no período em falta;

7ª - Tendo sido exactamente essa falta de rigor e transparência que o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 67/97 justifica como a necessidade de se criar um regime de responsabilização pessoal de determinados representantes dos clubes por certos actos de gestão;

8ª - Assim, ter-se-á de concluir que o n.º 2 do artº 39º, do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes, responsabiliza solidariamente os membros da direcção referidos no n.º 1 desse mesmo artigo, pelas quantias devidas ao credor tributário resultantes da falta de entrega atempada dos impostos, incluindo nessas quantias os impostos coimas;

9ª - E, como se disse supra, a responsabilização solidária dos membros da direcção do clube consiste numa sanção legal;

10ª - Pelo que, não se poderá aplicar o regime das obrigações solidárias, previsto nos artºs 519º e seguintes do Código Civil, a essa responsabilização solidária dos membros da direcção, pois estamos face a um acto vinculado da Administração Fiscal que não tem o direito de escolher quem quer ou não sancionar;

11ª - Ou seja, a Administração fiscal tem o poder-dever de aplicar essa sanção, que se caracteriza pela responsabilização solidária dos elementos da direcção do clube referidos no n.º 1 do artº 39º, do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes;

12ª - Não se podendo assim aceitar que o credor tributário e as instituições de Segurança Social possam não aplicar a sanção prevista no n.º 2 do artº 39º, em consequência de terem optado por exigir o pagamento do tributo devido ao clube, como se assim se tratasse de um poder discricionário da Administração;

13ª - Até porque como refere na doutrina José Manuel Meirim, *in* Regime Jurídico das Sociedades Desportivas, Anotado, Coimbra Editora, pág. 149, em anotação ao artº 39º: *“Outra via interpretativa, com inegável suporte na letra da lei, é considerar que a referida norma cria uma situação de responsabilidade tributária em que, face ao credor tributário e às instituições de segurança social, estes “membros da direcção” respondem (pessoal, ilimitada e solidariamente,) de forma não subsidiária, quando deixarem de entregar as quantias para pagamento de impostos ou de segurança social, no respectivo período de gestão.*

*Ou seja, como que se ultrapassava o património do devedor originário — o clube desportivo — que permanecia inalterável, surgindo em primeira linha os patrimónios destes “membros de direcção”.*

14ª - Por último e relativamente à eventual inconstitucionalidade invocada na douda decisão não se nos afigura sustentável a sua existência;

15ª - É a própria lei de bases do sistema desportivo, estabelecida pela Lei n.º 1/90, e alterada pela Lei n.º 19/96, e revogada pela Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, que permitiu ao Governo estabelecer um regime de gestão ao qual ficaram sujeitos os clubes desportivos que participem em competições desportivas profissionais e que não adoptem a forma de sociedade desportiva, conforme resultava do n.º 3 do art.º 20º da pretérita Lei de Bases do Sistema Desportivo;

16ª - E nesse diploma, entretanto revogado, dizia o n.º 4 do referido art.º 20º, que ficará salvaguardado, entre outros objectivos, a defesa dos direitos dos associados e dos credores do interesse público e a protecção do património imobiliário, bem como o estabelecimento de um regime fiscal adequado à especificidade destas sociedades;

17ª - Ora, concatenando os n.º 3 e 4 do art.º 20º da Lei de Bases do Sistema Desportivo resulta que o Governo estava autorizado, através deste diploma, a criar um regime fiscal e sancionatório especial para os clubes,

18ª - Assim sendo, o artº 39º do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes não é organicamente inconstitucional;

19ª - Conclui-se assim, que deverá o presente recurso ser considerado procedente e consequentemente, deverão ser chamados ao processo de contra-ordenação os elementos da direcção do Vitória

Sport Clube, referidos no n.º 1 do artº 39º, do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes, que exerciam funções no período de gestão em que deixaram de entregar o imposto dentro do prazo ao credor tributário;

20ª - Para assim, querendo, apresentarem a sua defesa ou pagarem a coima aplicada, por serem responsáveis pela mesma nos termos do n.º 2 do art.º 39º do regime jurídico das sociedades desportivas e dos clubes.

O Ministério Público tendo sido notificado da admissão de recurso veio responder nos termos que constam a fls.89 e segs.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, remetendo-se para as contra-alegações do Ministério Público junto da 1ª instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Recorrente apresentou em 08/04/2004, a declaração de IVA respeitante ao período 02/2004, com a indicação de imposto a pagar de € 192.542,09, não tendo junto qualquer meio de pagamento e cuja data limite de liquidação era a 12/04/2004;

2. Em 30/03/2006, foi proferida a decisão de aplicação da coima no valor de € 30.000,00.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso prende-se, necessariamente, com a interpretação do artº 39º do Decreto-lei n.º 67/97 de 3/4.

Dispõe este normativo que:

“1 - Para efeitos do presente diploma, são considerados responsáveis pela gestão efectuada, relativamente às secções profissionais dos clubes desportivos referidos no artigo 37º, 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 termos referidos nos artigos 24º 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 27º-B, também, do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, aditado pelo artigo 2º 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 396º a 398º, bem como o artigo 519º do Código das Sociedades Comerciais, com as necessárias adaptações”.

Daqui ressalta que, no n.º 1 do preceito legal, se responsabiliza, pela gestão profissional dos clubes, os presidente da direcção e do conselho fiscal, o fiscal único, os directores da área financeira e encarregados da gestão das respectivas secções profissionais.

E, no seu n.º 2, os membros da direcção, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário dos impostos e contribuições à segurança social.

Assim e literalmente, neste preceito legal e em qualquer outro do mesmo diploma legal, não se descortina que o legislador desresponsabilize do pagamento de prestações tributárias os clubes desportivos que participem em competições de natureza profissional e que não se tenham constituído em sociedades desportivas, como é o caso do recorrente.

O que o legislador pretendeu foi tão só concretizar no citado preceito legal o princípio da responsabilização pessoal dos executivos dos clubes por certos actos de gestão efectuados, princípio esse que se encontra consagrado no preâmbulo do referido Decreto-lei n.º 67/97.

Portanto e com tal dispositivo legal, não pretendeu o legislador retirar qualquer responsabilidade ao clube, que goza de personalidade jurídica, sendo sujeito da relação jurídica tributária, mas antes fixar, para além dessa responsabilidade, aquela que cabe aos membros da direcção e em que condições.

4 – Por outro lado e como bem anota o Mmº Juiz “a quo” na sentença recorrida, a responsabilidade dos membros da direcção dos clubes desportivos, por força do disposto no citado n.º 2 do artº 39º, circunscreve-se apenas ao pagamento de impostos e contribuições à segurança social.

Ora, no caso em apreço, o que está em causa é um ilícito de natureza meramente contra-ordenacional, resultante do não pagamento do imposto declarado.

Pelo que, tal responsabilidade fica também e por esta razão excluída.

Aliás, este regime vem de encontro ao que se encontra fixado no artº 7º, n.º 4 do RGIT, sobre a responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas, no que a infracções de natureza tributária diz respeito.

Com efeito, estabelece o preceito legal que a responsabilidade contra-ordenacional das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas “exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes”.

Sendo assim, “havendo responsabilidade contra-ordenacional da recorrente fica excluída a responsabilidade individual dos respectivos agentes”, como anota o Ministério Público junto da 1ª instância.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 12 de Setembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *António Calhau*.

## Acórdão de 12 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Indeferimento expresso. Impugnação judicial. Prazo.*

### Sumário:

- I — Do indeferimento tanto da reclamação graciosa deduzida contra o acto de liquidação, comportando a apreciação da sua legalidade, como do subsequente recurso hierárquico, da decisão proferida neste cabe impugnação judicial e não recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial).*
- II — O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da notificação da decisão aí proferida (cfr. art.º 102, n.º 1, alínea e) do CPPT) ou a partir da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. alínea d) do mesmo preceito legal).*
- III — Ao caso não é aplicável o disposto no art.º 102, n.º 2 do CPPT.*

Processo n.º 417/07-30.

Recorrente: SinerLUZ – Promoções Imobiliárias, 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 – Sinerluz - Promoções Imobiliárias, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou intempestiva a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de Contribuição Autárquica, relativa ao ano do 2001, no valor de € 35.451,48, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) Indeferida a reclamação de acto de liquidação o interessado pode instaurar directamente impugnação judicial ou pode interpor recurso hierárquico (artigo 76º, n.º 1, do CPPT),

b) Da decisão desfavorável desse recurso hierárquico pode o interessado recorrer contenciosamente (artigo 76º, n.º 2, do CPPT);

c) Pese embora a expressão «recurso contencioso» contida naquele n.º 2, a mesma deve ser interpretada como reportando a dois tipos de recurso contencioso: a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (artigo 97º, n.º 1, alínea d), do CPPT) e o recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial, prevista nos artigos 46º e segs do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade dos actos de liquidação da administração tributária (artigo 97º, n.º 1, alínea p) e n.º 2, do CPPT);

d) Deste modo, a correcta interpretação do n.º 2 do artigo 76º do CPPT, na esteira do artigo 9º do Código Civil, em conjugação com a redacção das alíneas a) e j) do artigo 101º da LGT e das alíneas d) e p) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 97º do CPPT, sugere que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem a legalidade dos actos de liquidação, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de indeferimento de recursos hierárquicos delas interpostos;

e) No caso em apreço, a impugnação judicial pretendia obter a anulação do despacho de indeferimento do pedido no recurso hierárquico e a anulação parcial da liquidação de CA, com fundamento na preterição de diversas formalidades essenciais do procedimento, que consubstanciam vícios de violação da lei;

f) E, assim sendo, deverá considerar-se que o meio utilizado pela Recorrente - Impugnação Judicial - foi o próprio e em tempo.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na doutrina e jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Da liquidação supra referida foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 7.03.2005.

- A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 10.03.2005.

- 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, nº2 do CPPT - fls.282.

- A ora impugnante interpôs em 11.04.2005 recurso hierárquico, que foi indeferido em 11 de Novembro de 2005.

- Esse despacho foi notificado à impugnante em 19.01.2006.

- Em 20.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se a impugnação judicial deduzida contra a decisão expressa de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão que indeferiu reclamação graciosa é tempestiva.

Na sentença recorrida entendeu o Mmº Juiz “a quo” que esse prazo era de 15 dias após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa, defendendo, ainda, que do indeferimento do recurso hierárquico não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, com fundamentos diversos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação.

“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, nº 2, com fundamentos diversos dos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação...”

...O indeferimento da reclamação graciosa abria a via da impugnação judicial para os 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”.

Por sua vez e como vimos, a impugnante alega que “indeferida a reclamação de acto de liquidação o interessado pode instaurar directamente impugnação judicial ou pode interpor recurso hierárquico (artigo 76º, nº 1, do CPPT).

Da decisão desfavorável desse recurso hierárquico pode o interessado recorrer contenciosamente (artigo 76º, nº 2, do CPPT).

Pese embora a expressão «recurso contencioso» contida naquele nº 2, a mesma deve ser interpretada como reportando a dois tipos de recurso contencioso: a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (artigo 97º, nº 1, alínea d), do CPPT) e o recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial, prevista nos artigos 46º e segs do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade dos actos de liquidação da administração tributária (artigo 97º, nº 1, alínea p) e nº 2, do CPPT”.

Para concluir 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 respectiva.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 76º, nº 2 do CPPT que “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”.

Daqui resulta, inequivocamente, que da decisão do recurso hierárquico cabe recurso contencioso (leia-se acção administrativa especial).

Todavia, esta norma tem que ser entendida em “termos hábeis, concordantes com o preceituado no art. 97º do mesmo Código, particularmente as als. d) e p) do nº 1 e nº 2 e art. 101º, als. a) e j) da LGT.

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 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 arts. 76º e 97º, 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., por mais recentes, os Acºs do STA de 07/07/2004 rec. 1780/03, 04/02/2004 recs. 1846/03 e 1259/03, 20/05/2003 recs. 638/03 e 305/03, 20/04/2004 rec. 2031/03, 24/03/2004 rec. 1588/03” (Acórdão desta Secção do STA de 19/1/05, in rec. nº 1.021/04).

Dispõe o predito artº 97º, nº 1, als. d) e p) que “o processo judicial tributário compreende...d) a impugnação do actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação...p) o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de

isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de conhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a

Por sua vez, estabelece o predito artº 101º, als. a) e j) da LGT que “são meios processuais tributários... a) a impugnação judicial... j) os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação”.

A este propósito, escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., pág. 578 e segs., que “apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste art. 76º, 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 (art. 9º, n.º 1 do CC)...

“Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76º, que reproduz o n.º 2 do art. 100º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j) da LGT e 97º, alíneas d) e p) deste código, 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, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de recursos hierárquicos delas interposto”.

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - art. 97º, n.º 1, alínea c) e 102º, n.º 2 do CPPT -, “é de concluir que, no CPPT, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico que tenha conhecido da legalidade de um acto de liquidação, interposto da decisão de reclamação graciosa, e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário.

Só nos casos em que no recurso hierárquico não se tenha conhecido da legalidade do acto de liquidação (por existir qualquer obstáculo, como a intempestividade ou a falta de legitimidade), poderia ser utilizado o recurso contencioso e pode actualmente ser utilizada a acção administrativa especial (por força do disposto no art. 191º do CPTA), atento o critério de repartição entre estes meios processuais e a impugnação judicial das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97º.”.

Ora, no caso concreto, como resulta do probatório, a recorrente reclamou graciosamente do acto de liquidação de Contribuição Autárquica, relativa ao ano de 2001, a qual foi indeferida por decisão de 7/3/05, que lhe foi notificada em 10/3/05.

Em consequência, o contribuinte recorreu hierarquicamente dessa decisão, no dia 11/4/05, recurso esse que foi também indeferido por decisão datada de 11/11/05 e que lhe foi notificada em 19/1/06 e desta interpôs impugnação judicial, em 20/4/06.

Como resulta da petição dos referidos meios processuais graciosos, sempre esteve, pois, em causa, mediamente, a legalidade do acto de liquidação, pelo que de tal indeferimento cabe impugnação judicial.

Impugnação judicial a propor no prazo de 90 dias, seja do acto expresso de indeferimento, seja da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. predito artº 102º, n.º 1, als. d) e e) do CPPT).

É certo que, como se refere na sentença recorrida, o recurso hierárquico tem, nos termos do artº 67º, n.º 1 do CPPT “salvo disposição em contrário das leis tributárias, natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”.

“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. 76º 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 - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.

No entanto, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário «stricto sensu», «não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa».

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico.

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - art. 76.º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art. 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - art. 76.º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação” (acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. n.º 515/05).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta Secção do STA de 8/6/05, in rec. n.º 201/05; de 16/5/07, in rec. n.º 235/07 e de 30/5/07, in rec. n.º 340/07.

5 – Todavia, tendo a recorrente interposto recurso hierárquico, do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, em 11/4/05, o qual foi expressamente indeferido e sido notificada dessa decisão no dia 19/1/06 e a presente impugnação dado entrada em 20/4/06, é a mesma intempestiva, uma vez que tal prazo terminou em 19/4/06.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida com a fundamentação supra referida.

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

Lisboa, 12 de Setembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *António Calhau*.

## Acórdão de 12 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Despachos do relator: Recurso. Reclamação para a conferência. Convolação.*

### Sumário:

- I — A lei não prevê recurso de despachos do relator mas sim reclamação para a conferência, e da decisão desta, se for o caso, é que cabe recurso – artigo 700.º, n.ºs 3 a 5 do Código de Processo Civil.*
- II — Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, deve ordenar-se “a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.*
- III — O que não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo).*
- IV — Assim, é de convolar a petição de recurso interposto de despacho do relator no TCA, em reclamação para a conferência do mesmo tribunal, conforme ao disposto no artigo 700.º, n.º 3 e 5 do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 430/07-30.

Recorrente: Manupor-Manufacturas Têxteis Portuguesas, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manupor – Manufacturas Têxteis Portuguesas, Lda., vem interpor recurso do despacho do relator, no Tribunal Central Administrativo Norte, a fls. 218, que desatendeu reclamação da mesma.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não conhecimento do recurso, por inadmissível, já que não houve qualquer intervenção da conferência, como era mister, nos termos do artigo 700.º do Código de Processo Civil.

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

Como se mostra dos autos, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Manupor – Manufacturas Têxteis Portuguesas, Lda., contra as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1996 a 1999, que consequentemente anulou.

Da sentença recorreu a Fazenda Pública, vindo o TCA a dar provimento ao recurso, revogando-a e julgando a impugnação improcedente, “mantendo-se a liquidação impugnada”.

Deste aresto, foi interposto recurso por oposição de acórdãos que foi julgado findo.

Simultaneamente, todavia, a impugnante arguiu nulidades processuais, arguição que foi indeferida pelo dito despacho de fls. 216, ora recorrido.

Contudo, de tal despacho não cabe recurso pois que a lei não o prevê relativamente a despachos do relator, deles cabendo apenas reclamação para a conferência e da decisão desta, se for o caso, é que cabe recurso – artigo 700.º, n.ºs 3 a 5 do CPC.

Por outro lado, o artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, prescreve, em ordem à “celeridade da justiça tributária” e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena - cfr. n.ºs 1 e 2 – “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 pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Como escrevem LEITE DE CAMPOS E OUTROS, *Lei Geral Tributária Anotada*, 2.ª edição, p. 422, nota 3, “trata-se de uma injunção ao próprio juiz” que “só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre, de todo, inviável”.

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, *pro actione* e *pro favoritate instantiae* (favorecimento do processo).

Nos autos não se vislumbra obstáculo à convalidação da petição de recurso em reclamação para a conferência (no TCA, como é óbvio) já que aquela é tempestiva e idónea, *mutatis mutandis*, para o efeito.

Termos em que se acorda convolar a petição de recurso em reclamação para a conferência.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Setembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 12 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Taxa. Acto de liquidação. Inconstitucionalidade formal de norma. Posterior sanção dessa inconstitucionalidade.*

### Sumário:

- I — Anulado o acto de liquidação de uma taxa, por inconstitucionalidade formal da norma que lhe serviu de suporte, a posterior sanção dessa inconstitucionalidade pelo competente órgão camarário, não opera retroactivamente, à míngua de eficácia retroactiva.*
- II — Face ao disposto no art. 12º, I, 1ª parte do CC, a norma sanada, nesta hipótese, só pode dispor para o futuro.*

Processo n.º 435/07-30.

Recorrente: Câmara Municipal do Porto.

Recorrido: Mota – Engil, Engenharia e Construção, SA.

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, Cepelos, Amarante, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de taxas relativas a ocupação na via pública com tapumes.



A Mm. Juíza do TAF do Porto julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformada, a **CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Vem o presente recurso jurisdicional interposto da dita sentença de fls. 451 a 459 que “decidiu pela procedência da impugnação” apresentada pela Recorrida e anulou, em consequência, a liquidação efectuada pela Recorrente.

b) Nos casos em que existir um juízo concreto de inconstitucionalidade formulado por um Tribunal, em decisão transitada em julgado, como aconteceu no caso concreto - vide alínea F) dos factos provados - haverá o dever, imposto pelo art. 205.º, n. 2, da C.R.P., de a Administração, ao actuar no âmbito de poderes vinculados, agir em sintonia com o judicialmente decidido, no âmbito dos limites subjectivos do caso julgado formado.

c) Assim, sendo vinculado o dever de liquidar taxas previstas em regulamentos vigentes, depois de ter sido considerada formalmente inconstitucional a Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais vigente no ano de 1996, por decisão transitada em julgado, a Câmara Municipal do Porto podia e devia fazer aplicação do diploma rectificado, em 2002, uma vez que tal era possível dentro do prazo legal de exercício do direito de liquidação.

d) A caducidade do direito de liquidação tem de ser apreciada à face do preceituado no CPT, designadamente no seu art. 33º (na redacção dada pelo Decreto-Lei n. 47/95, de 10 de Março, vigente à data em que ocorreu o facto tributário.).

e) No caso em apreço, tendo o facto tributário ocorrido em 5/9/96 e estando-se perante um tributo de obrigação única, conclui-se que o prazo de caducidade de direito de liquidação, a decorrer sem suspensão, terminou em 5/9/2001.

f) Sucede, porém, que o n. 2 do referido art. 33º do CPT estabelecia que “a instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão”.

g) Ora, e porque durante o período em que esteve pendente a impugnação da liquidação da Taxa Municipal de Ocupação da Via Pública liquidada em 15/9/97, a Câmara Municipal do Porto não poderia proceder a nova liquidação, terá de concluir-se que o prazo não se esgotou, pois:

(i) O facto tributário ocorreu em 5/9/96 [alínea A) dos factos provados, em que por lapso se refere 5/9/95],

(ii) A impugnação da liquidação ocorreu em 15/9/97 e, pelo menos até 30/1/2001 correu termos o respectivo processo judicial [esta foi a data do Acórdão do Tribunal Constitucional, como se refere na alínea F) dos factos provados, havendo a considerar ainda o período de tempo necessário para trânsito em julgado];

(iii) a Recorrida foi novamente notificada do acto de liquidação em 28/10/2002.

h) Resulta, deste modo, evidente que, descontando ao prazo de caducidade de cinco anos o período que decorreu entre 15/9/97 e 30/1/2001, e tendo em conta que o facto tributário ocorreu em 5/9/96, terá de concluir-se que, em Outubro de 2002, quando a impugnante foi notificada da liquidação da Taxa Municipal de Ocupação da Via Pública, não tinha caducado o direito de liquidação.

i) Ocorreu, portanto, a suspensão do direito à liquidação durante o período referido, o que o Mm. Juiz a quo desconsiderou em violação do art. 33º, n. 2, do C.P.T. e do art. 329º do Código Civil.

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

A. A Agravante confunde entre a presente impugnação judicial e aquela outra que, em 15/09/1997, a Agravada apresentou contra um outro acto de liquidação entretanto anulado, aliás.

B. Não é lícito à Agravante sustentar que, com a dita impugnação judicial apresentada em 15/09/1997, se suspendeu, até ao trânsito em julgado, o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação.

C. A liquidação cuja caducidade se operou e de que ora curamos não é a do direito à liquidação impugnada em 15/09/1997, mas sim a do direito à liquidação impugnada nos presentes autos.

D. Esta última impugnação foi apresentada em 06/02/2003, por apreço à liquidação que teve lugar em 28/10/2002.

E. De 05/09/1996 [e não 05/09/1995, como, certamente por lapso, consta do Facto Provado A), a fls. 52], data em que ocorreu o facto tributário, a 30/10/2002 (data da notificação da dita liquidação), decorreram mais de seis anos!

F. Demonstrada está a caducidade do direito à liquidação, à luz do disposto no n. 1 do art. 33º do CPT que é aplicável, atentas as datas envolvidas, *in casu*.

G. Não tendo qualquer cabimento o disposto no n. 2 desse art. 33º do CPT, precisamente por via de estarmos perante a impugnação apresentada em 06/02/2003, por apreço à liquidação que teve lugar em 28/10/2002.

H. E não perante a impugnação apresentada em 15/09/1997, como a douta sentença recorrida expressamente refere.

I. A sanação da inconstitucionalidade do RTTL para o ano de 1996 só ocorreu por via da rectificação efectuada com a publicação do Edital n. 16/2002; ou seja, em 16/04/2002.

J. E só pode produzir efeitos relativamente aos factos tributários que possam ter ocorrido após a entrada em vigor de tal rectificação; ou seja, após 16/04/2002.

K. O facto tributário *sub judice* ocorreu em 1996 e também terminou em 1996, pois a Impugnante levantou os ditos tapumes e deixou de ocupar a referida Rua Pedro Homem de Melo logo em Setembro de 1996, muito antes da liquidação impugnada nos presentes autos e que ocorreu em 28/10/2002.

L. A dita rectificação efectuada pela publicação do Edital n. 16/2002, de 16/04/2002, não pode aplicar-se ao caso vertente por não ter sido atribuído ao próprio Edital qualquer eficácia retroactiva (como importaria a 2ª parte do n. 1 do art. 12º do C.C.), só podendo dispor para o futuro (cfr. 1ª parte do n. 1 do art. 12º do C.C.).

M. Mesmo que lhe tivesse sido atribuída eficácia retroactiva, sempre se ressalvavam os efeitos já produzidos pelo facto tributário em causa (cfr. 2ª parte do n. 1 do art. 12º do C.C.).

N. Como o dito Edital dispôs sobre as condições de validade formal do RTTL para o ano de 1996, não se poderia deixar de considerar que só se aplicava a factos novos (cfr. 1ª parte do n. 2 do art. 12º do C.C.).

O. Ainda que se entendesse que o Edital havia disposto “directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem”, então o mesmo só pode abranger “as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor” (cfr. 2ª parte do n. 2 do art. 12º do C.C.), o que não é o caso dos vertentes autos.

P. O dito Edital não veio proceder à rectificação de um erro material, mas sim de um erro jurídico, pelo que do seu confronto com o disposto no art. 12º do C.C., só pode resultar a manutenção da inconstitucionalidade do RTTL para o ano de 1996 quanto à sua aplicação a um facto tributário ocorrido, verificado e cessado em 1996.

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) Em 28/10/2002 foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento de 69.683,74 € referente à liquidação definitiva das taxas relativas a ocupação da via pública com tapumes na Rua Pedro Homem de Melo, verificada em 05/09/1995, conforme participação n. 2966/96 da Divisão Municipal de Trânsito de 12/09/1996.

b) Em 05/02/1997 a impugnante tinha sido já notificada da Repartição Administrativa de Licenças e Contencioso Fiscal para proceder ao pagamento da quantia de 69.683,74 € relativa à cobrança coerciva referente a ocupação via sem licença.

c) Em 27/06/1997, a impugnante apresentou reclamação graciosa, a qual veio a ser deferida.

d) Em 15/09/97 foi apresentada impugnação judicial; por sentença de 25/03/99 foi declarada a inconstitucionalidade formal da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais e em consequência anulado o acto de liquidação objecto da impugnação.

e) Desta sentença apresentou o Ministério Público junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto recurso para o Tribunal Constitucional, cujo Acórdão 28/01, de 30 de Janeiro de 2001, concluiu pela inconstitucionalidade formal da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, por falta de indicação de lei habilitante.

f) Em 17/02/1997 a impugnante prestou garantia bancária n. AQ5027228GNP, no montante de 69.852.675\$00 junto do Banco Pinto e Sotto Mayor, tendo requerido a suspensão da cobrança do débito.

g) Em 24/05/01 a impugnante, em consequência das decisões acima referidas, veio requerer a devolução da supra identificada garantia bancária.

h) Pelo Edital n. 16/2002, de 16 e Abril, foi rectificado o regulamento em discussão nos autos, Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças para o ano de 1996, aprovado pela Assembleia Municipal do Porto, em 16 de Janeiro de 1996.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Segundo a recorrente, não há caducidade da liquidação.

Para sustentar a sua tese, a recorrente louva-se no art. 33º, 2, do CPT, vigente à data, que disponha:

“A instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão”.

Comentando este artigo escrevem Alfredo Sousa e José Paixão, no seu Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição:

“O n. 2 deste artigo deve articular-se com o regime do art. 32º.

“Enquanto pender a acção judicial tendente à anulação ou declaração de nulidade de actos ou negócios jurídicos que integrem factos geradores de impostos, suspende-se o prazo de caducidade do direito à sua liquidação.

“Assim, tal prazo inicia-se com a ocorrência do facto tributário, suspende-se com a instauração da acção (art. 267º, 1, do CPC), e retoma a sua contagem logo após o trânsito em julgado da respectiva decisão final”.

Na opinião destes autores, depreende-se que, na exegese do artigo, está a existência de um processo judicial anterior à liquidação. É aqui sim. Só após uma decisão tomada nesse processo seria possível tal liquidação.

Então, nesta hipótese, proposta a acção (que precede, como vimos, a liquidação) o prazo de caducidade do direito à respectiva liquidação mantinha-se suspenso enquanto não houvesse trânsito em julgado nessa acção judicial.

Transpondo-nos para o caso concreto, podíamos concluir, nesta tese, que não havia qualquer suspensão do prazo, por isso que a liquidação já fora efectuada, pelo que não haveria qualquer suspensão.

Este entendimento levaria, em linha recta, ao soçobrar da pretensão da recorrente.

Na verdade, a caducidade seria irrefragável.

Afigura-se-nos, porém, duvidoso tal entendimento, por isso que o preceito em causa não permite, ao que cremos, a restrição pretendida pela recorrida.

Mas isso não significa que a recorrente possa lograr, sem mais, êxito na sua pretensão.

Vejamos porquê.

O primitivo acto de liquidação foi anulado, já que a norma, ao abrigo da qual foi praticado o acto de liquidação, é inválida por ser formalmente inconstitucional.

A sanação da inconstitucionalidade decretada pelo Tribunal Constitucional só ocorreu por força da rectificação efectuada com a publicação do Edital n. 16/2002, de 16/4/2002.

Do respectivo Edital não consta que lhe tenha sido atribuída efeito retroactivo.

Assim, e como bem refere a recorrida, só pode a norma em causa dispor para o futuro, como decorre do disposto na 1ª parte do n. 1 do art. 12º do CC.

Não tem assim aplicação a um facto “tributário” ocorrido em 1996.

Daqui decorre, em linha recta, que a inconstitucionalidade da norma, ao abrigo da qual foi praticado o acto de liquidação de 1996, eivada de inconstitucionalidade formal, não foi convalidada pela deliberação contida no dito Edital com efeitos retroactivos.

Significa isto que a liquidação impugnada, que tem como suporte uma deliberação do competente órgão camarário, publicitada por Edital de 2002, mas reportada a um facto “tributário” do ano de 1996, é ilegal.

Daí que a sentença recorrida, ao anular o acto de liquidação impugnado, não mereça censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 12 de Setembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## Acórdão de 12 de Setembro 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 448/07-30.

Recorrente: José Maria Monteiro & Filhos, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **JOSÉ MARIA MONTEIRO & FILHOS, LDA.**, com sede em Camosa, Sobrado, Castelo de Paiva, recorre da sentença de 31 de Janeiro de 2007 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou caducado o seu direito à «impugnação judicial da decisão de indeferimento

tácito do recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento total da reclamação graciosa por si apresentada e, conseqüentemente, dos actos tributários de liquidação de juros compensatórios objecto desta».

Formula as seguintes conclusões:

«A)

Os presentes autos têm subjacente uma facticidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de diversos actos tributários 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, tributário 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. 112), 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 2º*”;

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 97.º, n.º 1 d) e p) e 3 do artigo 76.º 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 á 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;

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) diversos actos tributários 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 os actos de liquidação reclamados — os quais constituem 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.º 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)

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;

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 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 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);

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, 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 (...), 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. A Mmª. Juiz sustentou o decidido.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento:

«Com efeito a interpretação que a recorrente faz do artº 76º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário mostra-se adequada ao espírito e letra do referidos normativo legal e acompanha a doutrina e jurisprudência deste Supremo Tribunal que vem decidindo que no caso de se tratar de reclamação graciosa, comportando esta e o subseqüente 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 97º, n.º 1, alínea d), deste Código]. Esta impugnação judicial, 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., n.º 1, alínea d), do C.P.P.T) — vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 21.03.2007, processo 1201/06, de 11.04.2007, processo 99/07, 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. Também na mesma linha de pensamento, afirma José Valente Torrão, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag.341, que “no caso do indeferimento tácito do recurso, parece não restarem dúvidas de que a impugnação deverá ser instaurada no prazo referido na d) do n.º 1 (prazo de 90 dias contados a partir da formação da presunção de indeferimento tácito - v. artigo 66.º, n.º 3 do Código)”».

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

2. Vem provado o seguinte:

- Das liquidações supra referidas foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi indeferida por despacho de 13.12.2005.

- A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 19.12.2005.

- 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.º2 do CPPT – fls. 282.

- A ora impugnante interpôs em 02.01.2006 recurso hierárquico, que foi indeferido tacitamente.

- Em 18.04.2006 deu entrada a presente impugnação».

3.1. A questão aqui em debate foi muito recentemente – 12 de Junho de 2007 – tratada no processo n.º 341/07, em acórdão que de perto se seguirá.

Consiste ela em 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 102º 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, a decisão daquela é, já, contenciosamente recorrível; e a interposição do recurso hierárquico não alarga o prazo para a impugnação judicial.

O 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, optada pelo 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 decidenda não é, estritamente, 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 pelo recorrente coincide com o que vem sendo seguido por este Tribunal; o da sentença, por seu lado, arreda-se da jurisprudência que pode dizer-se uniforme.

A previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102º 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 76º 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 76º.

E, consequentemente, o interessado pode, em 90 dias, a contar do indeferimento do recurso hierárquico, deduzir impugnação, nos termos do artigo 102º n.º 1 alíneas d) e e) do CPPT.

Impugnação e não recurso contencioso, como parece apontar a letra do artigo 76º 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 97º n.º 1 alínea d) do CPPT e 101º, 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 os 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, por isso que para eles se remete.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes 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 Setembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Nulidade da sentença. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Execução Fiscal. Reclamação. Fazenda Pública. Custas.*

### 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 — Constituindo, antes da entrada em vigor (em 1 de Janeiro de 2004) das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro, a reclamação a que se referem os artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo*

*Tributário, mero incidente, tanto processual como tributário, da execução fiscal, instaurada esta em 6 de Outubro de 2003 não está a Fazenda Pública sujeita a custas, mau grado a reclamação ter sido deduzida em 16 de Fevereiro de 2007.*

Processo n.º 699/07-30.

Recorrente: Direcção Geral dos Impostos.

Recorrido: Lusa Mecânica de Coimbra, 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 Coimbra, que, “no âmbito da execução fiscal 3050-03/010148619”, determinou “a anulação de todos os actos a partir do despacho determinativo da venda, inclusive”.

Fundamentou-se a decisão em que “a fixação do valor patrimonial para efeitos de venda judicial” tem de ser notificada à executada, constituindo a sua falta “irregularidade susceptível de influir no resultado da execução” pois que, “embora o Código de Procedimento e de Processo Tributário não preveja expressamente a audição prévia relativamente ao valor do imóvel, o certo é que se trata de um acto lesivo, por ser susceptível de ter repercussão na esfera jurídica do executado e credores com garantia real”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

- 1 - *A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto;*
- 2 - *Entendeu a Meritíssima Juiz a quo existir nulidade derivada da falta de notificação ao executado da fixação do valor patrimonial para efeitos de venda;*
- 3 - *Na douta sentença, talvez por lapsos, é referido que a questão é da falta de notificação da fixação do valor patrimonial para efeitos de venda - cfr. § 2.º de fls. 63 v.º*
- 4 - *No entanto, como dá como provado que o despacho no qual foi fixado o valor e designada a data da venda, de 28-11-2006, foi notificado ao procurador da executada em 30-11-2006 e, mais tarde, em 1-2-2007 (cfr. pontos 6º, 7º e 9º do probatório), presume-se que se está a referir não à notificação da fixação, mas à notificação dos fundamentos dessa fixação - o que, aliás, constitui a única causa de pedir dos presentes autos;*
- 5 - *Se assim não for entendido, então existirá contradição entre os fundamentos e a decisão, acarretando, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 668.º do CPC, a sua nulidade - o que desde já, e por mera cautela, se invoca;*
- 6 - *De acordo com a opinião do Tribunal a quo, “Embora no CPPT não preveja expressamente a audição prévia relativamente ao valor do imóvel o certo é que trata-se de um acto lesivo, por ser susceptível de ter repercussão na esfera jurídica do executado e credores com garantia real” e, por isso, “A falta de notificação do executado é uma irregularidade susceptível de influir no resultado da execução”;*
- 7 - *Ora, salvo o devido respeito, não se pode concordar com tal interpretação;*
- 8 - *É que a mesma não leva em conta que o CPPT contém regras específicas relativas à venda dos bens penhorados, que não carecem de recurso subsidiário ao art.º 886º-A do CPC, já que este só se aplica “Quando a lei não disponha diversamente”;*
- 9 - *E, diversamente, por razões que se justificam com a especial natureza e celeridade do Processo de Execução Fiscal, a alínea a) do n.º 1 do art. 250º CPPT dispõe sobre a forma de determinação do valor base para venda;*
- 10 - *Por isso, em matéria fiscal, a decisão quanto ao valor base da venda está determinada por imposição legal, nos termos do art. 250º CPPT, o qual não prevê que tal decisão tenha, sequer, de ser comunicada ao executado e, muito menos, que o mesmo tenha de ser ouvido sobre tal fixação;*
- 11 - *Neste sentido existe diversa jurisprudência dos tribunais superiores, nomeadamente o Acórdão desse Venerando Tribunal, de 17-12-2003, proferido no Rec. n.º 1951/03 ou o Acórdão do TCA Sul, de 27-09-2005, proferido no Rec. n.º 738/05;*
- 12 - *Por outro lado, deve entender-se que a possibilidade de solicitar “parecer técnico” sobre o valor do imóvel, conferida ao órgão de execução fiscal pelo art. 250º do CPPT, constitui um poder discricionário legalmente atribuído - o que resulta da expressão “podendo” usada na norma em causa;*
- 13 - *Tal poder visa proteger os interesses do credor e, em segunda linha, limitar eventuais prejuízos patrimoniais do executado resultantes da venda dos prédios penhorados por valor excessivamente baixo;*
- 14 - *A fixação de um valor base inferior a 119.268,56 € (valor patrimonial que já se encontrava fixado e que constitui o “mínimo legal”), por ser ilegal, é que poderia ser susceptível de reacção do executado, que poderia invocar “prejuízo irreparável”;*



15 - A diligência interna de emissão de “parecer técnico” acerca do valor do imóvel não carece de notificação ao executado por não ser susceptível de lhe causar prejuízo;

16 - Pelo contrário, o concreto “parecer técnico” - que propôs um valor base superior ao valor patrimonial inscrito na matriz - assegurou melhor a defesa dos interesses do executado do que se o Órgão de Execução Fiscal tivesse optado por não o solicitar;

17 - Acrescente-se que, se o Órgão de Execução Fiscal tivesse optado por não solicitar o referido “parecer técnico” estaria a agir legítima e legalmente;

18 - A haver repercussão na esfera jurídica do executado resultante do acto de fixação do valor base, tal repercussão será positiva: garante-se que o valor mínimo a licitar na venda será superior ao que resultaria do “mínimo legal”, igual ao valor patrimonial;

19 - E depois, destas fixações (feitas pelo órgão de Execução Fiscal) não resultavam, à data, quaisquer efeitos matriciais, pelo que o valor inscrito nas matrizes não era alterado;

20 - Os actos administrativos em matéria tributária que só acarretem eventuais efeitos favoráveis para o contribuinte não carecem de audição prévia deste (muito menos do “contraditório”, característico do processo materialmente judicial), pelo que a eventual omissão da sua notificação não constitui “preterição de formalidade essencial”;

21 - Assim, resulta de tudo quanto se deixa dito, que a presente reclamação não é admissível, e muito menos com os efeitos pretendidos (subida imediata), parecendo clara a intenção dilatatória da mesma (pela segunda vez logrou suster a venda dos bens penhorados) em prejuízo dos interesses do credor;

22 - Ainda que assim não seja entendido, não se concorda com a condenação em custas da Fazenda Pública;

23 - O n.º 1 do art. 103º da LGT dispõe que “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, (...)” (sublinhado nosso);

24 - A presente reclamação foi feita no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3050200301048619 e aps., instaurado no Serviço de Finanças de Coimbra 2;

25 - O n.º 1 do art. 14º do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, dispõe que “as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.”

26 - E tem que se entender que a referida norma legal se refere ao próprio processo de execução fiscal, na medida em que tanto as reclamações de actos do órgão de execução fiscal, como as oposições, embargos, graduação e verificação de créditos, etc. são considerados incidentes, em sentido amplo, desse processo - cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, pág. 765 e 766;

27 - Ainda que se verifique não lhe assistir razão na questão da invocada nulidade (o que apenas por mera cautela se configura) e uma vez que o processo de execução fiscal foi instaurado em 2003 (data em que a Fazenda Pública ainda estava isenta de custas), não poderá nos presentes autos ser esta condenada no seu pagamento.

E concluiu, por sua vez, contra-alegando, a executada:

A - Entendeu e entende a Recorrida que a actuação do órgão de execução fiscal foi susceptível de a afectar patrimonialmente;

B - O que sempre esteve em causa foi a omissão da notificação à Executada, ora Recorrida, dos fundamentos da fixação do valor Patrimonial do bem penhorado para efeitos da sua venda;

C - Omissão essa que a Recorrente assumiu quer na sua contestação quer nas suas alegações de recurso;

D - Apesar da Recorrente o pretender minimizar, certo é que, a não notificação do despacho de fixação do valor do bem, com os (seus) devidos fundamentos, é um acto lesivo e repercutível na sua esfera jurídico patrimonial;

E - Tendo o valor do imóvel sido fixado em consequência de prévio parecer técnico - Cfr. fls. 2 da douta Sentença Recorrida -, não notificado à Executada, para o seu quantum terão, certamente, contribuído critérios técnicos e outros;

F - Critérios esses que a Recorrida desconhece e sempre desconheceu, pelo que não pode aceitar, como alega e conclui a Recorrente, que o parecer técnico “assegurou melhor a defesa dos interesses do executado do que se o órgão de Execução Fiscal tivesse optado por não solicitar”.

G - Se foi solicitado parecer técnico sobre o valor do imóvel, é porque o valor de €119.268,56 que já se encontrava fixado, não reflectia a sua realidade valorativa, O que se veio a confirmar, pela avaliação do perito;

H - É precisamente nesta medida que a não notificação dos fundamentos que contribuíram para a fixação do valor patrimonial do imóvel é susceptível de ter repercussão na esfera jurídica da Recorrida;

I - A única forma que a Recorrida tinha de reagir a um acto que tem de considerar-se lesivo é a sua impugnação através de reclamação;

*J - Ademais, tal configura a omissão de uma formalidade processual essencial, que tem como consequência a sua nulidade - Cfr. art. 201º do CPC.*

*L - Nulidade essa prevista no Art 194º do CPC, que é de conhecimento oficioso (Art. 202º do CPC) e que se invoca para todos os efeitos e consequências legais;*

*M - Aceite-se ou não esta prerrogativa garantística, certo e que a reclamação - ao contrário do que alega a Recorrente - é o meio indicado para reagir contra todos os actos lesivos - Cfr. art. 95º, n.º 1 e n.º 2, alínea j) e 103º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT) - ainda que praticados no processo de execução fiscal;*

*N - Não podendo as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário afastar tal possibilidade, atenta a supremacia das normas da LGT sobre as deste Código;*

*O - “Legitimada” a reclamação, a mesma tem de ter subida imediata, pois, sem ela, perderia toda a utilidade e não teria qualquer efeito prático;*

*P - O mesmo é dizer, só com a subida e apreciação imediata da reclamação se pode aferir do imediato cumprimento, em sede de processo de execução fiscal, das garantias do executado, nomeadamente a de não ver os seus bens penhorados e vendidos por um valor que o pode afectar patrimonialmente e ser, em consequência, lesivo dos seus interesses.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por se não verificar “preterição de formalidade por falta de audição prévia do executado relativamente ao despacho de fixação do valor do imóvel”, já que o CPPT não prevê que aquele tenha que ser ouvido sobre tal fixação, como é doutrina e jurisprudência do STA, que cita.

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

Em sede factual, vem apurado que:

*1 - Foram penhorados em 18/4/05 dois prédios urbanos, um destinado a armazém, inscritos na matriz urbana de Eiras sob os arts. 2824º e 2324, descritos na respectiva conservatória sob o n.º 2613/20050421;*

*2 - A penhora foi registada em 21/04/05;*

*3 - por despacho de 19/5/05 foi solicitado parecer técnico sobre o valor do imóvel 2824º;*

*4 - em 13/10/05 foi apresentado o relatório de avaliação do prédio penhorado;*

*5 - Por despacho de 29/5/06 foi determinada a venda por meio de proposta em carta fechada para o dia 19/7/06, procedendo-se à notificação da executada e do seu procurador por ofício de 29/5/06;*

*6 - por despacho datado de 28/11/06 foi fixado ao prédio urbano sob o art. 2824º o valor de 350.000€, tendo em conta nomeadamente o parecer do perito de fls. 31 a 33 do p. e. e designado a venda para o dia 31 Janeiro de 2007;*

*7 - este despacho foi notificado ao procurador da executada por registo 30/11/06*

*8 - em 31/1/07 entrou um requerimento da executada, dirigido ao Chefe da Repartição de Finanças, invocando omissão de formalidade legal por falta de edital afixado à porta do prédio e que só a 1ª notificação da 1ª data designada para abertura de propostas foi acompanhada de auto de penhora, no qual constava o valor patrimonial de 119.258,66 €, desconhecendo os critérios usados pela exequente na fixação do valor do m2;*

*9 - este requerimento mereceu o despacho de fls. 113 do p.e., no qual foi dado sem efeito a venda agendada e designada nova data, 22/2/07, (despacho de fls. 116), comunicado ao procurador da executada por registo de 1/2/07;*

*10 - a presente reclamação deu entrada em 16/2/07, tendo registo dos CTT de 15/2/07.*

Vejamos, pois:

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

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

Aí, como refere ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 141, “a construção da sentença é viciosa pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziriam 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.

Pretende a recorrente que a sentença, tendo dado como provado que o despacho, no qual foi fixado o valor e designada a data da venda, foi notificado ao procurador da executada, todavia anulou os referidos actos por falta de notificação do dito despacho.

É certo que a sentença anulou tais actos, com inclusão do despacho determinativo da venda, justamente com fundamento, nos preditos termos, na “falta de notificação do executado”, do despacho de 28 de Novembro de 2006, que fixou ao imóvel o valor de € 350.000,00, por se tratar “de um acto lesivo”, “susceptível de ter repercussão na esfera jurídica do executado e credores com garantia real”.

Mas já não é correcto o entendimento da recorrente de que a sentença tenha dado como provada a notificação de tal despacho.

É que, embora indevidamente – cfr. o artigo 511 do Código de Processo Civil –, o n.º 6 do probatório inclui dois factos: o despacho de fixação do valor do prédio e o que designou para venda o dia 31 de Janeiro de 2007. Dois despachos, portanto, *recte*, dois factos.

Ora, o n.º 7 seguinte – “este despacho foi notificado ao procurador da executada por registo de 30/11/06” – apenas se refere ao que designou o dia para venda e não ao que fixou o valor.

Por outro lado, o respectivo n.º 9 apenas se refere ao despacho de fls. 116 do processo executivo, que designou nova data para a venda – 22 de Fevereiro de 2007.

Não se verifica, pois, a arguida nulidade.

QUANTO AO MAIS:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se o despacho que fixa o valor do imóvel para venda – o acto de fixação do valor – tem de ser notificado ao executado.

O STA tem perfilhado o entendimento de que o legislador fiscal preceituou integralmente, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, o regime da venda, no processo de execução fiscal, nomeadamente a publicidade e as formalidades a que aquela está sujeita (artigos 249.º e 256.º), bem como o valor base dos bens e as modalidades de venda (artigos 248.º, 250.º, 252.º e 255.º).

Cfr. os acórdãos de 17 de Fevereiro de 2003 – recurso n.º 1951/03 e de 28 de Março de 2007 – recurso n.º 026/07.

Aí se entendeu, efectiva e respectivamente, que se não impõe, no processo de execução fiscal, a prévia audição do executado, exequente e credor com garantia real, sobre a fixação do valor base dos bens a vender; e, bem assim, não haver lugar, no mesmo processo, à notificação da decisão sobre a venda, ao credor com garantia sobre os bens a vender – artigo 886.º-A, n.º 4, do Código de Processo Civil – nem à audição do mesmo sobre o comprador e o preço de venda por negociação particular – artigo 904.º, alínea *a*).

O que bem se compreende se se atender às específicas características da execução fiscal.

“A execução fiscal, dado o seu fim de arrecadação coerciva de dívida ao Estado ou entidades equiparadas, caracteriza-se, em primeira linha, pela sua celeridade (...) [ , tendo] este princípio geral (...) uma notável premência nesta forma de processo” – cfr. LAURENTINO DA SILVA ARAÚJO, *Processo de Execução Fiscal*, Almedina, p. 27.

Com efeito, “o processo comum de execução foi estruturado em termos menos simples, e menos rápidos, por motivos amplamente atendíveis” – SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, p. 444 -, *maxime*, interesses privados, pelo que se compreende a audição, a notificação e até a aprovação dos interessados.

Já no processo de execução fiscal está em causa a cobrança de receitas tributárias que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

E é “em consonância com a maior celeridade que se pretende com o processo de execução fiscal” que neste processo “não se prevê expressamente tal audição prévia” do credor com garantia – cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4.ª edição, nota 4 ao artigo 248.º - nem a notificação subsequente, nem a aceitação do comprador ou do preço acordado.

Aliás, o próprio CPC prevê que a venda seja feita por negociação particular, sem necessidade da dita aceitação do credor, “quando haja urgência na realização da venda, reconhecida pelo juiz” – artigo 904.º, alínea *c*).

Todavia, é diferente o caso dos autos em que se trata da fixação do valor base para venda de um imóvel que foi determinado mediante “parecer técnico” de um perito avaliador – relatório de avaliação a fls. 31-33 -, dadas as específicas características do imóvel, como se vê da “descrição” integrante do mesmo relatório.

Mesmo em geral, tal acto, como refere JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, vol. II, p. 555, nota 6, “sendo susceptível de afectar patrimonialmente o executado e os credores, tem de conter fundamentação expressa e acessível, em conformidade com o preceituado no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Tratando-se de um acto susceptível de ter repercussão na esfera jurídica do executado e daqueles credores, que tem de considerar-se lesivo, não poderá deixar de admitir-se a possibilidade de ser impugnado através de reclamação, nos termos dos artigos 95.º, n.º 1 e 2, alínea *j*), da Lei Geral Tributária e 276.º deste Código, sendo mesmo uma das situações em que parece impor-se a subida imediata da reclamação, nos termos do artigo 278.º, pois a subida diferida, após a venda, retirar-lhe-ia efeito útil.

Esta possibilidade de reclamação consubstancia o direito de quaisquer particulares de solicitarem a intervenção do juiz no processo de execução fiscal, reconhecido na alínea 29) do artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, que concedeu autorização legislativa ao Governo para aprovar a Lei Geral Tributária, pelo que tem de ser assegurada aos interessados a possibilidade prática de o concretizarem em tempo útil para as suas pretensões.”

Mas, assim sendo, tal acto tem de ser notificado, logo por exigência constitucional – dito n.º 3.

E, não o tendo sido, praticou-se nulidade – omissão da prática de acto que a lei prevê – com óbvia influência (possibilidade de) no exame e decisão da causa.

Que tem como consequência a anulação dos actos posteriormente praticados no processo, designadamente do “despacho determinativo da venda”.

Como vem decidido.

Pretende ainda a recorrente não serem devidas custas, dado que o processo de execução em que a reclamação se insere e de que é incidente foi instaurado em 2003.

Parece seguro que, em termos processuais, a reclamação constitui um incidente do processo executivo, como “uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo”, mau grado a nomenclatura usada no novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, de “acção de impugnação” ou “impugnação” (artigo 49.º).

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Comentário*, vol. III, p. 563, e JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado e comentado*, 4.ª edição, vol. II, p. 122, nota 5.

Mas não é essa a perspectiva que ora importa sobretudo considerar mas, antes, a da respectiva tributação, tendo-se sempre presente que a reclamação foi instaurada em 16 de Fevereiro de 2007.

O artigo 16.º do Código das Custas Judiciais considera incidentes as “ocorrências estranhas ao desenvolvimento normal da lide que devam ser tributadas segundo princípios que regem a condenação em custas”: o da causalidade e o do proveito consignados no artigo 446.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil.

Assim, como refere SALVADOR DA COSTA, *Código das Custas Judiciais anotado e comentado*, 6.ª edição, p. 169, à luz de tais princípios, “não deve ser objecto de tributação o que não apresente determinado grau de autonomia em relação à causa em vertente de controvérsia e de suporte processual” nem “assume autonomia para efeito de sujeição autónoma a pagamento de custas, o que, pela natureza das coisas, deva considerar-se abrangido pela tributação específica da causa”.

Todavia, ainda e sempre em termos de tributação, não podem considerar-se como incidentes os meios processuais especificamente àquela sujeitos.

Ora, o artigo 73.º-D, n.º 2, do CCJ estabelece que “nas questões relativas às execuções fiscais que, nos termos do CPPT, sejam da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância, atende-se para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação das regras do Título I”.

E o artigo 73.º-E determina a redução da taxa de justiça com atinência às mesmas questões, sendo que, entre elas, está a predita reclamação – cfr. SALVADOR DA COSTA, *cit.*, p. 361.

Contudo, no Regulamento das Custas Processuais Tributárias, esta – e o equivalente recurso do Código de Processo Tributário – era tributada, embora como incidente – artigo 13.º -, como ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide, com processado autónomo inserido na execução.

Face ao exposto, é, assim, de concluir que a reclamação a que se referem os artigos 276.º e seguintes do CPPT, anteriormente à entrada em vigor (1 de Janeiro de 2004) das alterações ao CCJ introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro, constituía um incidente da execução fiscal, tanto em termos processuais como de tributação em custas.

Ora, dispõe o artigo 14.º, n.º 1, do último diploma legal que as alterações ao CCJ dele constantes só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor, incluindo nomeadamente a sujeição da Fazenda Pública a custas.

Mas, assim sendo, constituindo, ao tempo, a reclamação, em termos tributários, mero incidente da execução, sem autonomia processual nem tributária e tendo o processo sido instaurado em 6 de Outubro de 2003, e consequentemente antes daquela entrada em vigor, não está a Fazenda Pública sujeita a custas, como pretende.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se a sentença quanto à condenação em custas que não são devidas, mantendo-se no mais.

Sem custas também neste STA.

Lisboa, 12 de Setembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007

### Assunto:

*Execução fiscal. Valor da causa. Determinação da taxa de justiça.*

### Sumário:

- I — Em processo de execução fiscal (reclamação de actos do órgão da execução), o valor da causa deriva imperativamente da lei – artigo 73.º-D, n.º 2; e 9.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais.*
- II — Pelo que, sendo o valor da causa determinado, a taxa de justiça é a constante da tabela do anexo I (artigo 13.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais) – não havendo lugar à fixação da taxa de justiça devida.*

Processo n.º 62/07-30.

Recorrente: RASP – Regas, Adubos, Sementes e Pesticidas, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

1.1 Nestes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal foi proferido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-2-2007, já transitado em julgado – cf. fls. 186 e seguintes.

1.2 O processo, porém, veio de volta, mandado pelo Tribunal recorrido a este Supremo Tribunal, «a fim de ser fixada taxa de justiça nos termos art.º 73.º-D n.º 3 do CCJ».

1.3 O Ministério Público neste Tribunal teve vista, e promoveu «se determine o valor da taxa de justiça, uma vez que o valor da causa é indeterminado: cf. o art.º 73.º-D n.º 3 do CCJ».

1.4 Cumpre decidir, em conferência, com dispensa de vistos.

2. O invocado n.º 3 do artigo 73.º-D do Código das Custas Judiciais preceitua textualmente que «Independentemente da natureza, administrativa ou tributária, do processo, nos processos de valor indeterminável e nos processos que seguem a forma da acção administrativa especial em que não sejam cumulados pedidos a que corresponda a forma da acção administrativa comum, o valor da taxa de justiça do processo é fixado pelo juiz, tendo em atenção a complexidade da causa, a repercussão económica da acção para o responsável pelas custas e a situação económica deste, não podendo, porém, ser inferior a 2 UC nem superior a 20 UC».

No entanto, o n.º 1 e o n.º 2 do mesmo artigo 73.º-D (epigrafoado “Valor da causa para efeito de custas”) rezam assim:

*1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, atende-se para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e, subsidiariamente, ao resultante do disposto no título I.*

*2 - Nas questões relativas às execuções fiscais que, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sejam da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância, atende-se para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação das regras do título I.*

De sua banda, dentro do indicado Título I, na sua Secção II, sob a epígrafe “Valor da causa para efeitos de custas”, estabelece-se, no artigo 5.º, como “regra geral”, nomeadamente, que «As custas são calculadas pelo valor do pedido inicial, ainda que este venha a ser reduzido por iniciativa do autor ou do tribunal» (n.º 3); e que «O autor ou exequente indica, na petição inicial, a liquidação dos interesses já vencidos na data da sua apresentação em juízo e pelo respectivo valor se elaboram as contas» (n.º 4).

Por sua vez, o artigo 9.º, do mesmo Título e Secção (sempre do Código das Custas Judiciais), sob a epígrafe “Valor da execução e do concurso de credores”, dispõe, no seu n.º 1, que «O valor das execuções é o da soma dos créditos exequendos ou o do produto dos bens liquidados, se for inferior».

Os presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal integram-se efectivamente no processo de execução fiscal a que dizem respeito.

O Supremo Tribunal Administrativo tem adoptado invariavelmente a prática de não fixar a taxa de justiça devida em processo de execução fiscal, especificamente em autos de reclamação de actos do órgão da execução.

Devemos, então, concluir que, em processo de *execução fiscal* (reclamação de actos do órgão da execução), o *valor da causa* deriva imperativamente da lei – artigo 73.º-D, n.º 2; e 9.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais.

Pelo que, sendo o *valor da causa determinado*, a taxa de justiça é a constante da tabela do anexo I (artigo 13.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais) – não havendo lugar à *fixação da taxa de justiça devida*.

3. Termos em que se acorda indeferir a promovida determinação do valor da taxa de justiça. Sem custas [alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código das Custas Judiciais].

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Aclaração de acórdão. Prescrição.*

### Sumário:

- I — Em pedido de aclaração de acórdão não é possível invocar a prescrição já que tal pedido visa tão só o esclarecimento de qualquer obscuridade ou ambiguidade de acórdão anterior e não a pronúncia de nova decisão.*
- II — Não é susceptível de aclaração a decisão judicial a que se não aponta nenhuma ambiguidade ou obscuridade.*

Processo n.º 184/07-30.

Recorrente: Condomínio Edifício Brasília.

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 do Edifício Brasília, com sede no Porto, recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão de 16/5/07 proferido por este Tribunal, a fls. 138 a 144, vem requerer a sua aclaração, alegando, em resumo que, tendo a recorrente adoptado os procedimentos da informação emitida pelos serviços de fiscalização em 13/3/1989, bem como no ofício circulado n.º 2593/SIVA, e invocado expressamente a violação do princípio da confiança por parte da AF ao proceder às liquidações impugnadas, o acórdão deve ser aclarado no sentido de ser ou não incluída na sua argumentação a suscitada questão do princípio da confiança invocado.

No mesmo requerimento em que pede a aclaração do acórdão que lhe foi notificado, vem ainda a recorrente invocar a prescrição das dívidas em causa nos presentes autos, nos termos dos artigos 48.º e 49.º da LGT.

Todavia, em pedido de aclaração de acórdão, não é possível invocar a prescrição uma vez que tal pedido visa apenas esclarecer qualquer obscuridade ou ambiguidade de acórdão anterior e não proporcionar a pronúncia de nova decisão.

Daí que, não se conhecendo de tal questão, se desatenda o requerido nessa matéria.

Quanto à requerida aclaração do acórdão, é evidente que a alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º CPC faculta às partes requerer o esclarecimento do acórdão quando este contenha obscuridades ou ambiguidades, isto é, quando seja ininteligível ou se apresente com um sentido duplo.

Contudo, nenhuma dessas situações se verifica no caso.

Com efeito, à alegação da recorrente de que não estaria obrigada ao pagamento do IVA liquidado, face ao n.º 5 do artigo 68.º LGT, responde o acórdão claramente que “*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”.*

Acrescentando mais adiante que, estando em causa em sede de recurso apenas a liquidação de juros compensatórios pela não liquidação de IVA nos meses de Novembro e Dezembro de 1997 e no ano de 1998, “*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 con-*

*dóminos 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 culposo só a si imputável”.*

Pelo que, não contendo o acórdão em causa qualquer obscuridade ou ambiguidade nesta matéria, nada haja a aclarar.

**II** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida esclarecimento.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em € 99.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## **Acórdão de 19 de Setembro de 2007.**

### **Assunto:**

*Execução fiscal. Prescrição. “Repetição do indevido”.*

### **Sumário:**

*O pagamento voluntário, feito pelo executado por conta de dívida sob execução fiscal extinta por prescrição da obrigação respectiva, não pode fundamentar a devolução ou “repetição do indevido”, pois esse pagamento corresponde ao cumprimento de uma obrigação natural.*

Processo n.º 194/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria da Graça Barbosa Correia e outros.

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

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 3-11-2006, em que se decide «pela procedência da reclamação e ordena-se a devolução aos recorrentes dos montantes indevidamente pagos a título de pagamento por conta e em função das permissões respectivas na parte da dívida exequenda», nos presentes autos de execução fiscal em recurso de actos do Chefe da Repartição de Finanças ao abrigo do artigo 355.º do Código de Processo Tributário, em que são recorrentes Maria Graça Barbosa Correia, Maria Leonor Barbosa Soares, Mário Eugénio Marques dos Santos Sousa, Victor Manuel Santos Sá, António José Dias Baltasar, Artur Jorge Domingos Ferreira, Maria Teresa Machado Veloso Gomes Mália e Outro, Deolinda Ferreira Maia Silva, Fernanda Maria Silva Pereira, Elisabete Maria Magalhães Loubet, Carlos Pedro Sousa Ramos, Bernardo Manuel Sá Nunes Amorim, Jorge Cardoso Machado, e Manuel Virgílio Oliveira Lima – cf. fls. 292 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões – cf. fls. 306 a 313.

A. A douda sentença recorrida julgou a reclamação ao abrigo do disposto no artº 355º do CPT, do despacho proferido pelo Chefe da 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto, que só admitiu o pagamento requerido pelos reclamantes enquanto possuidores revertidos e pela respectiva permissão em quantia exequenda, na modalidade de pagamento por conta, determinando a sua procedência ordenando, em consequência, a devolução aos recorrentes dos montantes indevidamente pagos a título de pagamento por conta e em função das permissões respectivas na parte da dívida exequenda.

B. O decidido assenta na circunstância de à data em que foi proferido o despacho reclamado (1997) as dívidas já se encontrarem prescritas, sendo as quantias pagas pelos recorrentes de acordo com aquele despacho, já à data indevidas.

C. A discordância com o assim decidido centra-se na devolução aos reclamantes dos montantes pagos, uma vez que, tendo o pagamento sido efectuado de harmonia com o por aqueles requerido (e com a ressalva de o mesmo ser efectuado a título de pagamento por conta do que legalmente lhes viesse a ser exigido na sua qualidade de executados - cfr. despacho do chefe da Secretaria) e as quantias sido

depositadas nos termos dos arts 246º, 3 e 343º do CPT, o pagamento extinguiu nessa medida a execução, que prosseguiu até ao conhecimento oficioso da prescrição, o que veio a acontecer em 2004.

D. O posterior conhecimento da prescrição, não permite a devolução das quantias à data indevidamente pagas, devendo entender-se que, mostrando-se a dívida prescrita quando o pagamento foi solicitado e efectuado, o seu cumprimento obedeceu a uma obrigação natural (cfr. art.º 402º do C. Civil).

E. Tendo a execução sido extinta na medida do pagamento, a declaração de prescrição só é possível relativamente à dívida não paga, não podendo ser repetida a prestação espontaneamente prestada (cfr. arts 304º e 403º do C. Civil).

F. Extintas as execuções, impõe-se a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, conforme disposto no artº 287º, alínea e) do CPCivil, ex vi art.º 2.º do CPPT.

G. A douda sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

Termos em que, deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida.

1.3 Os recorridos contra-alegaram e produziram as seguintes conclusões – cf. fls. 333 a 335.

A) O despacho recorrido é nulo porque inconstitucional na sua execução e como tal não pode subsistir.

B) A declaração de nulidade implica a devolução das quantias entregues pelos recorrentes.

C) Ainda que não fosse nulo, era ilegal já que a responsabilidade exigível a cada um não era solidária, mas conjunta (aquela não se presume nos termos do artº 513º do Cód. Civil).

D) E era ilegal, também, porque à data, já a dívida exequenda se encontrava prescrita.

E) Mais ilegal se tornou, ainda, quando não possibilitou aos recorrentes o pagamento, nos termos dos arts 246, 3 e 244º do CPT, mas sim por forma de “pagamento por conta”.

F) As quantias entregues que os recorrentes fizeram “didas de pagamento por conta”, por exigência da A. F., foram efectuados sob as condições de impugnarem, como impugnaram, o referido despacho.

G) As outras entregas feitas na formatação de pagamento “por conta” não satisfariam sequer os requisitos, ilegalmente impostos, pela AF, nomeadamente os do art 109º e 343º do CPT.

H) Tanto assim que não equivaliam ao 1/6 do artº 109º do CPT, e tal pagamento não foi solicitado pelos recorrentes, nem efectuaram mais entregas, nem elas foram solicitadas, nem a execução prosseguiu e veio a ser declarada extinta em 2004, por prescrição.

I) As entregas feitas pelos recorrentes ocorreram numa situação de estado de necessidade ou coacção para evitar as penhoras eminentes das fracções habitacionais que ocupavam.

J) A decisão recorrida deve ser mantida com o fundamento com que se sustenta, ou porventura, num outro melhor.

K) E, em consequência da nulidade do acto recorrido, ou da ilegalidade do mesmo, devem ser restituídas as quantias entregues.

L) Foram violadas, além doutras, as normas transcritas nas alegações.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da extinção da instância judicial por inutilidade superveniente da lide», dizendo o seguinte – cf. fls. 354.

*1. Os reclamantes efectuaram os pagamentos correspondentes à aplicação ao total da dívida exequenda das permilagens de cada uma das fracções de que eram proprietários, a título de pagamento por conta (probatório n.º 5; art. 342º nº2 CPT)*

*Estes pagamentos estão conformes ao seu entendimento de que a responsabilidade dos terceiros adquirentes (do prédio penhorado submetido ao regime de propriedade horizontal) é conjunta e de que a Segurança Social «só tem o direito a exigir responsabilidade dos devedores naquilo que cada um adquiriu, balizado pela permilagem da respectivas fracções autónomas» (requerimento fls.61/67 arts.8º e 10º)*

*2. Neste contexto, não se ancora em fundamento legal a devolução dos pagamentos efectuados, ainda que imputados ao cumprimento de obrigações prescritas, porque traduzem prestações realizadas espontaneamente, no cumprimento de obrigações naturais, fundadas num dever de ordem moral ou social subjacente a um dever jurídico que os reclamantes não questionam (responsabilidade pelo pagamento da parcela da dívida correlativa da permilagem de cada fracção) (arts.304º nº2, 402 e 403º CCivil)*

*3. Tendo sido extinta a execução em consequência da prescrição da obrigação tributária exequenda, impõe-se a extinção da instância judicial por inutilidade superveniente da lide (probatório n.º 9; art.287º al.e) CPC/art.2º alínea e) CPPT)*

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 – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se, operada a extinção da execução



fiscal por prescrição da obrigação tributária respectiva, tem fundamento legal, ou não, a devolução de quantias entregues por conta da dívida exequenda.

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

1) Contra António Jesus de Sousa foram instauradas as execuções fiscais n.º 1089/85, 933/86 e 1905/94 pelo valor de 32.115.268\$00, por dívidas à Segurança Social e Ex. Gabinete do Fundo de Desemprego dos anos de 1983, 1984 e 1985, cf. fls. 37 dos autos.

2) Em 27/03/1996, por insuficiência ou desconhecimento de bens penhoráveis, a execução reverteu contra os recorrentes ou outros terceiros adquirentes dos bens penhorados e que tinham sido património do executado inicial de acordo com o DL 103/80, cf. fls. 37 e 78 dos autos.

3) Os recorrentes foram citados para reversão nos termos das certidões de citação constantes de fls. 49 a 60 dos autos.

4) Em 03/01/1997, os aqui recorrentes, junto do Chefe da ia Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto, requereram:

*“a) Requerem a V. Excia a passagem de guias de pagamento do que a cada um compete no total da dívida exequenda, sem juros de mora e custas, nos termos do disposto no art. 246º n.º 1 do C.P.T;*

*b) A quantia em causa é definida pela permilagem respectiva:*

*Exemplo: fracção AB*

*Permilagem: 1,3*

*Quantia devida: 32.115 268\$00 x 1,3 41 749\$00.*

*c) Esta permilagem devia ser minorada proporcionalmente pelo concurso dos responsáveis, e respectivas permilagens, das fracções penhoradas do prédio sito à Rua Pêro Alenquer.*

*d) A não se entender como em c) requer-se a passagem das guias como requerido em a) e b).*

*e) A não se entender como em b) e c), requer-se que, aos aqui requerentes seja discriminada, se melhor critério existir, a quantia a pagar em obediência com o disposto no art. 246º n.º 1, com vista a beneficiarem do estatuído no nº3 do mesmo artigo do C.P.T.*

*2. Deixam expresso que, no pagamento que pretendem fazer, não abrem mão da invocação que, em separado vão fazer da prescrição da dívida, com vista a futuro reembolso.” cf. fls. 61 e 67 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido.*

5) Em 06/01/1997, 16/01/1997, e 07/02/1997, foi proferido o seguinte despacho, de que agora se recorre e onde consta que:

1. “Após a citação formal, constante dos autos, vêm os requerentes de fls. (...)

Maria Graça Barbosa Correia

Maria Leonor Barbosa Soares

Mário Eugénio Marques dos Santos Sousa

Victor Manuel Santos Sá

António José Dias Baltasar

Artur Jorge Domingos Ferreira

Maria Teresa Machado Veloso Gomes Mália e Outro

Deolinda Ferreira Maia Silva

Fernanda Maria Silva Pereira

Elisabete Maria Magalhães Loubet;

Carlos Pedro Sousa Ramos

Bernardo Manuel Sá Nunes Amorim

Jorge Cardoso Machado;

Manuel Virgílio Oliveira Lima

devidamente representados pelo ilustre advogado identificado a fls. 362 a 372 requerer o pagamento da dívida, com isenção de custas e juros de mora, nos termos do nº3 do art. 246º do C.P.T., alegando para o efeito os limites das suas responsabilidades, as quais foram apuradas com recurso à proporção de cada um deles, em relação à totalidade do imóvel, de harmonia com a constituição da propriedade horizontal.

2. O cálculo da responsabilidade individual de cada um dos revertidos, segundo o principio enumerado no ponto anterior, ou seja através da permilagem de cada um dos revertidos, em relação à totalidade da dívida, assenta segundo o requerido, no principio de que os diversos responsáveis não são solidários entre si.

3. Não perfilhamos este entendimento, já que nos termos da citação efectuada, qualquer dos revertidos foi citado para o pagamento da totalidade da dívida, sob pena de penhora dos bens adquiridos, o que quer dizer que, enquanto não for paga a totalidade da dívida quaisquer dos bens adquiridos podem ser penhorados, prosseguindo a execução seus termos.

4. No entanto, e com vista a não inviabilizar a possibilidade legal dos executados/requerentes usufruírem da não exigência dos Juros de Mora e Custas, nos termos do nº3 do art. 246º do CPT, autorizo o pagamento nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 17º da petição, cujos pagamentos terão

características de pagamento por conta, nos termos do art. 343 do CPT, do que legalmente lhe vier exigido, na sua qualidade de executados.

Cf. fls. 91, 123 e 145 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

6) Em 06/01/1997, 08/01/1997, 10/01/1997, 17/01/1997, 21/01/1997, 10/02/1997, os recorrentes pagaram pelas permilagens respectivas a parte da dívida exequenda tal como consta das guias de pagamento de fls. 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 126, 127, 128, 147.

7) Conforme informação de fls. 263 os processos executivos n.º 3190 - 02/102418.3; 3190-02/102419.1 e 3190-02/102420.5 correspondem aos n.º 1904/94, 8471/94 e 1906/94 respectivamente das extintas Secretarias Administrativas da Execuções Fiscais.

8) Em 28/04/2004 foi dada a seguinte informação nos processos executivos 3190-02/102418.3; 3190-02/102419.1 e 3190-02/102420.5 instaurados contra o devedor originário:

“Cumpre-me informar Vs. Exa. que os presentes autos respeitam a dívidas ao Fundo de Desemprego do (s) ano (s) de 1983, CRSS do ano de 1984, CRSS do ano de 1894 e 1985

Mais informo que já decorreram mais de 10 anos sem que, nestes autos tenha sido realizada qualquer diligência que provocasse a suspensão da prescrição, nomeadamente reclamação, recurso hierárquico, impugnação, pedido de revisão oficiosa do tributo ou pagamento a prestações legalmente autorizadas.

É meu parecer que se encontra prescrito o direito à cobrança deste imposto. Cf. fls. 31, 61 e 105 dos Processos executivos apensos.

9) Com base na informação supra transcrita e no mesmo dia, foi proferido o seguinte despacho nos mesmos processos de execução fiscal:

“Verificando-se a prescrição da obrigação tributária que à origem à (s) certidão (ões) de dívida a fls. 2 nos termos do art. 48º da LGT, declaro extinta a presente execução contra António de Jesus Sousa, nos termos do art. 175º e 176ºc) do CPPT.”

#### FACTOS NÃO PROVADOS

Os restantes factos constantes da P.I. e as demais asserções que a integram, meras considerações pessoais ou conclusões de facto e/ou de direito.

2.2 De acordo com os termos do n.º 1 do artigo 304.º do Código Civil, uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito do exequente.

No entanto, o n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil estabelece que não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição.

E «este regime é aplicável a quaisquer formas de satisfação do direito prescrito», nos termos do mesmo n.º 2 do mesmo artigo 304.º.

Se o cumprimento da obrigação prescrita é feito com conhecimento da prescrição, há renúncia tácita, nos termos do n.º 2 do artigo 302.º. Se o devedor ignorava que a dívida estava prescrita, não há renúncia, mas a lei não permite a repetição da prestação, como se não fosse devida – cf. Pires de Lima e Antunes Varela, no *Código Civil Anotado*, vol. 1, 2.ª edição revista e aumentada, em anotação ao artigo 304.º.

É que a obrigação é natural, nos termos do artigo 402.º do Código Civil, quando se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça.

E «O dever de ordem moral ou social em que se funda a obrigação não é definido por lei, nem o podia ser. Cabe, portanto, um largo arbítrio aos tribunais. Eles deverão determinar, em relação a cada caso, se existe ou não um dever que justifique a qualificação da obrigação como natural. Alguns casos estão expressamente previstos na lei. Assim, o n.º 2 do artigo 304.º refere-se às dívidas prescritas, sujeitando-as a um regime que se harmoniza com o preceituado nesta secção» – como se diz em Pires de Lima e Antunes Varela, no *Código Civil Anotado*, vol. 1, 2.ª edição revista e actualizada, em anotação ao artigo 402.º.

Um dos casos típicos de dever de justiça é o da dívida prescrita. A dívida extingue-se como vínculo jurídico, uma vez decorrido o prazo prescricional. Porém, se o devedor cumprir espontaneamente, a prestação corresponde ainda a um dever de justiça, visto que a extinção do vínculo jurídico se dá por motivos de certeza das relações e de segurança, que não afectam, no plano da justiça, a posição anterior dos interessados – cf. Antunes Varela, *Obrigações*, I, 9.ª edição revista e actualizada, p. 749.

Sob a epígrafe “Não repetição do indevido”, diz o n.º 1 do artigo 403.º do Código Civil que não pode ser repetido o que for prestado espontaneamente em cumprimento de obrigação natural, excepto se o devedor não tiver capacidade para efectuar a prestação. E o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que a prestação considera-se espontânea, quando é livre de toda a coacção.

Sobre o conceito de coacção versa o 255.º do Código Civil, nos termos do qual diz-se feita sob coacção moral a declaração negocial determinada pelo receio de um mal de que o declarante foi ilicitamente ameaçado com o fim de obter dele a declaração (n.º 1); a ameaça tanto pode respeitar à

pessoa como à honra ou fazenda do declarante ou de terceiro (n.º 2); não constitui coacção a ameaça do exercício normal de um direito nem o simples temor reverencial (n.º 3).

Refere-se este artigo à chamada coacção moral. Na coacção física falta inteiramente a vontade e a sanção é a da ineficácia do acto (art.º 246.º). Na coacção moral há vontade, embora viciada, e o acto é, nos termos do artigo seguinte, anulável. A ameaça, para que constitua coacção, deve ser ilícita. A ameaça lícita, isto é, a ameaça do exercício de um direito não constitui coacção. Não há coacção, por exemplo, se se ameaça o devedor com uma execução ou uma falência, se ele não assinar o reconhecimento da dívida, se não entregar em pagamento um objecto de valor correspondente à dívida, se não prestar uma garantia, etc. – cf. Pires de Lima e Antunes Varela, no *Código Civil Anotado*, vol. I, 2.ª edição revista e actualizada, em anotação ao artigo 255.º.

Cf. ainda Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 2.º vol., em nota 10. ao artigo 175.º, onde se fala da possibilidade de restituição do pagamento “coercivamente efectuado” da obrigação prescrita.

Em nosso modo de ver, o pagamento pode ser “coercivamente efectuado” e, mesmo assim, não poder ser repetido sob a alegação de que não é devido. Isto, independentemente, é claro, do direito que a lei reconhece ao executado de invocar a prescrição da obrigação exequenda (não paga), e, com tal fundamento, poder deduzir oposição à execução.

Nos termos da lei, a prestação não deixa de ser espontânea, e natural a obrigação e o seu cumprimento devido, pelo simples facto de o respectivo pagamento ter sido operado “coercivamente” em processo executivo.

É que, de acordo com a lei, o pagamento feito em processo executivo é sempre “espontâneo” e “livre de toda a coacção”, uma vez que o exercício normal de direitos processuais de carácter executivo não constitui coacção ilegítima.

E, por isso, o devedor que, *sponte sua*, tenha satisfeito a obrigação exequenda ainda que erroneamente se considere obrigado a efectuar a prestação, não tem direito à “repetição do indevido”.

Nesse caso, a prestação efectuada será considerada como cumprimento de uma obrigação natural, por força do artigo 403.º do Código Civil, e, assim, o credor está juridicamente legitimado a ficar com a prestação *soluti retentio*.

2.3 No caso *sub judicio*, na execução fiscal em que é executado originário António Jesus de Sousa, os ora recorridos foram citados nos termos do artigo 243.º do Código de Processo Tributário (reversão contra terceiros adquirentes de bens) – cf. certidões de citação de fls. 49 a 60 consignadas no ponto 3) do probatório.

A reversão da execução fiscal contra os ora recorridos não vem questionada nos presentes autos.

Ao contrário: os ora recorridos requereram «a passagem de guias de pagamento do que a cada um compete no total da dívida exequenda, sem juros de mora e custas, nos termos do disposto no art. 246.º n.º 1 do C.P.T» – cf. o ponto 4) do probatório.

E o certo é que o despacho da Administração Fiscal, objecto do recurso judicial do artigo 355.º do Código de Processo Tributário, autorizou «o pagamento nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 17.º da petição, cujos pagamentos terão características de pagamento por conta, nos termos do art. 343.º do CPT, do que legalmente lhe vier exigido, na sua qualidade de executados» – cf. o n.º 4 do ponto 5) do probatório.

Perante isto, os ora recorridos pediram, então, ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância que tal despacho deva «(...) no mínimo revogar-se e substituir-se por outro que aceite o pagamento da dívida exequenda na parte que resulta da pernilagem no todo da dívida exequenda definida pela propriedade horizontal, com a conseqüente extinção da execução em relação a cada um dos recorrentes e ainda na consideração de que esse pagamento efectuado é feito sem prejuízo doutras defesas pertinentes de ataque ao acto tributário» – cf. o pedido nas alegações do recurso judicial do artigo 355.º do Código de Processo Tributário, a fls. 155.

O pagamento, cuja devolução, ordenada pela sentença em apreço, a recorrente Fazenda Pública aqui põe em causa, é, como se vê, «esse pagamento efectuado (...) sem prejuízo doutras defesas pertinentes de ataque ao acto tributário», no luzido dizer dos ora recorridos.

E esse mesmo pagamento foi voluntariamente requerido e efectuado «em 06/01/1997, 08/01/1997, 10/01/1997, 17/01/1997, 21/01/1997, 10/02/1997 (...), tal como consta das guias de pagamento de fls. 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 126, 127, 128, 147» – conforme se assenta no ponto 6) do probatório.

Razão por que não faz sentido os ora recorridos virem dizer que «as entregas feitas (...) ocorreram numa situação de estado de necessidade ou coacção para evitar as penhoras eminentes das fracções habitacionais que ocupavam», pois que não se vê como pode ter-se por afastada a voluntariedade do acto de pagamento que, *motu proprio*, os ora recorridos requereram e realizaram – sendo certo que a falada “necessidade ou coacção” mais não é que a lícita coercibilidade inerente à própria tramitação

do processo executivo, co-natural e adequada à cabal realização do direito no caso concreto, correspondendo ao normal e correcto exercício do direito processual do exequente credor.

E, ademais, atenta a voluntariedade do pagamento realizado, a pretensão de “repetição do indevido” no caso traduz uma posição de *venire contra factum proprium* ofensiva dos princípios da confiança e da boa-fé.

Ao Ministério Público neste Tribunal parece que «tendo sido extinta a execução em consequência da prescrição da obrigação tributária exequenda, impõe-se a extinção da instância judicial por inutilidade superveniente da lide (probatório n.º 9; art. 287.º alínea e) CPC/art. 2.º alínea e) CPPT)». E a recorrente Fazenda Pública defende, do mesmo modo, que «extintas as execuções, impõe-se a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, conforme disposto no art.º 287.º, alínea e), do CPCivil, *ex vi* art.º 2.º do CPPT».

A sentença recorrida – na consideração de que «as quantias foram pagas (...) a título de pagamento por conta do que legalmente lhes viesse a ser exigido, na sua qualidade de executados», e que «na verdade, nada lhes foi exigido na qualidade de executados, porque as dívidas já se encontravam prescritas, tendo até resultado na efectiva extinção das execuções fiscais» – decidiu-se «pela procedência da reclamação» e a «devolução aos recorrentes dos montantes indevidamente pagos a título de pagamento por conta e em função das pernilagens respectivas na parte da dívida exequenda».

Acontece, porém, que os aqui recorridos nem sequer pediram ao Tribunal a restituição das quantias pagas: pediram, como se viu, «que aceite o pagamento da dívida exequenda na parte que resulta da pernilagem no todo da dívida exequenda definida pela propriedade horizontal, com a consequente extinção da execução em relação a cada um dos recorrentes (...)».

E, de todo o modo, o que é facto, e indiscutível, é que a execução fiscal se encontra efectivamente declarada extinta, por despacho da Administração Fiscal, por efeito de prescrição das obrigações subjacentes à dívida exequenda – cf. o ponto 9) do probatório.

Assim sendo, como é, a ordem de devolução aos ora recorridos dos montantes, cujo pagamento eles próprios requereram e efectuaram na presente execução fiscal, já extinta por prescrição da respectiva dívida exequenda, não goza de fundamento legal, nos sobreditos termos.

Na verdade, a verificação da prescrição das obrigações sob execução não contende com a validade dos pagamentos que no caso foram voluntariamente efectuados por conta da dívida exequenda.

Deste modo, havemos de dizer, em resposta ao *thema decidendum*, que, uma vez operada a extinção da execução fiscal por prescrição da obrigação tributária respectiva, não tem fundamento legal a devolução de quantias entregues por conta da dívida exequenda.

Como assim, deve ser revogada a sentença recorrida que não laborou neste entendimento.

E, então, a concluir, podemos assentar que o *pagamento voluntário*, feito pelo executado por conta de dívida sob *execução fiscal* extinta por *prescrição da obrigação* respectiva, não pode fundamentar a devolução ou “*repetição do indevido*”, pois esse pagamento corresponde ao cumprimento de uma *obrigação natural*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente o recurso judicial do artigo 355.º do Código de Processo Tributário.

Custas pelos recorridos, também na instância, fixando-se, neste STA, a taxa de justiça em 150 € e a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*IRC. Direito de audição prévia. Elementos novos. Relatório da Inspeção Tributária. Nulidade. Fundamentação.*

### Sumário:

*I — Não está ferido de nulidade o relatório da inspeção tributária no qual foram elencados e apreciados pormenorizadamente os elementos novos fornecidos pelo contribuinte no exercício do seu direito de audição prévia.*

- II — *Está devidamente fundamentado esse mesmo relatório se nele se indicam não só os factos que determinaram as correcções da matéria colectável, como também as normas legais a que obedeceram essas mesmas correcções.*
- III — *Assim sendo e do acto impugnado, ficámos a saber qual o iter cognitivo perseguido pela administração fiscal, que a levou a uma tal conclusão, ficando, deste modo, o contribuinte em condições de contraditar a decisão administrativa, nomeadamente, controvertendo a sua base factual de apoio e, conseqüentemente, a sua legalidade.*

Processo n.º 216/07-30.

Recorrente: Marques Raso, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Marques Raso, Lda., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2 que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao ano de 1995 e no montante global de € 3,782,68, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

19. Os elementos novos suscitados pela impugnante no Direito de audição prévia, não foram tidos em conta na fundamentação na decisão para correcção da matéria colectável que originou a liquidação objecto dos presentes autos de impugnação judicial;

20. A Administração Fiscal limitou-se a referir que a impugnante exerceu o direito de audição prévia verbalmente em 24 de Março de 2003 e que se elaborou um auto de declarações;

21. A Administração Fiscal não fundamentou, expondo, explicando e referindo as considerações e razões por si tomadas em razão dos elementos novos suscitados, porque os rejeita ou porque os aceita e de que forma, o que era sua obrigação nos termos do art. 60º n.º 6 da LGT;

22. Verifica-se um vício de forma por preterição de uma formalidade essencial, tendo necessariamente que levar à anulação da mesma decisão, por desrespeito do artº 60º n.º 6 da LGT aprovada pelo Decreto-Lei 398/98 de 17 de Dezembro, como também do próprio artº 267 n.º 5 da Constituição da República Portuguesa;

23. Termos em que se conclui pela procedência da impugnação judicial deduzida, requerendo a anulação da liquidação adicional formulada, limitando-a ao montante de € 994,25 e conseqüentemente ao reembolso à impugnante de € 1.770,00.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, uma vez que “os novos elementos (de facto e de direito) suscitados pelo contribuinte foram especificadamente ponderados na decisão final do procedimento inspectivo, embora considerado ineficazes para a alteração do projecto de conclusões do relatório final...”

O acerto/desacerto da ponderação dos documentos e argumentos apresentados é irrelevante para o regular exercício do direito de audição, apenas se podendo reflectir no acerto/desacerto das conclusões do relatório e das conseqüentes correcção da matéria colectável e liquidação adicional do imposto”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- No ano de 1995, a sociedade impugnante, “Marques Raso, Lda.”, com o n.i.p.c. 500185689, era sujeito passivo de I.R.C. no regime geral de tributação, encontrando-se colectada pelo 1º Serviço de Finanças de Loures, devido ao exercício da actividade de comércio por grosso de combustíveis líquidos e gasosos, C.A.E. 51510, da mesma surgindo como sócios José Moreira Vicente e esposa, Corália Tarré Raso Moreira Vicente, tal como Rui Jorge Raso Moreira Vicente e Maria da Graça Raso Moreira Vicente (cfr. cópia do relatório de inspecção junto a fls. 12 a 34 do apenso administrativo; documentos juntos a fls. 30 a 33 do apenso de reclamação graciosa);

2- Em 30/5/1996, a impugnante entregou no 1º Serviço de Finanças de Loures a sua declaração m/22, respeitante a I.R.C. do exercício de 1995, na qual, além do mais, apurou um lucro tributável no montante de € 103.231,71 (cfr documentos juntos a fls. 30 a 34 do apenso de reclamação graciosa);

3- Em 31/3/2000, a A.F. concluiu acção de inspecção externa à contabilidade da sociedade impugnante incidente, além do mais, sobre o ano de 1995, tudo conforme relatório cuja cópia se encontra junta a fls. 12 a 34 e anexos de fls. 35 a 109 do apenso administrativo, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida (cfr. informação exarada a fls. 151 a 157 do apenso administrativo);

4- Em 24/3/2000, no âmbito da acção de inspecção externa identificada no n.º 3, prestou declarações um sócio gerente da sociedade impugnante com vista ao exercício do direito de audição ao abrigo do

artº 60, da L. G. Tributária, tudo conforme termo cuja cópia se encontra junta a fls. 73 e 74 do apenso administrativo, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5- O conteúdo do exercício do direito de audição identificado no n.º 4, foi levado em consideração no relatório final da acção de inspecção externa à contabilidade da sociedade impugnante, tudo conforme se pode ver de fls. 29 a 31 do apenso administrativo;

6- Em 5/4/2000, na sequência do relatório identificado no n.º 3, a Administração Fiscal procedeu à estruturação do mapa de apuramento Mod. DC - 22, relativo à actividade da firma impugnante e incidente sobre o ano fiscal de 1995, no qual, além do mais, fez acrescer à matéria colectável declarada pela impugnante o montante de € 6.334,98, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 108 e 109 do apenso administrativo aos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

7- Em 14/7/2000, com base no mapa de apuramento identificado no n.º 6, os serviços da Administração Fiscal procederam à liquidação adicional n.º 8310009113, no montante total de € 3.782,68, cujo termo final do prazo de pagamento voluntário ocorreu em 11/9/2000 e na qual a sociedade impugnante surge como sujeito passivo (cfr. documento junto a fls. 8 dos presentes autos; documento junto a fls. 148 do apenso administrativo; informação exarada a fls. 151 a 157 do apenso administrativo);

8- Em 11/12/2000, a impugnante deduziu reclamação graciosa dirigida ao Director da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa e tendo por objecto a liquidação adicional identificada no n.º 7 (cfr. data de entrada aposta a fls. 2 do apenso de reclamação graciosa);

9- Através de despacho datado de 19/4/2002, a reclamação graciosa identificada no n.º 8 foi indeferida pela A. Fiscal, tendo a sociedade impugnante sido notificada de tal decisão em 2/5/2002 (cfr. documentos juntos a fls. 83 a 88 do apenso de reclamação graciosa);

10- Em 17/5/2002, deu entrada no 1º Serviço de Finanças de Loures a impugnação apresentada pela sociedade “Marques Raso, Lda.”, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 7 (cfr. carimbo de entrega apostado a fls. 2 dos autos);

11- Em 29/9/2000, a empresa impugnante efectuou o pagamento da liquidação identificada no n.º 7, ao abrigo do regime no Dec. Lei 124/96, de 10/8, e no montante de € 2.763,46 (cfr. documentos juntos a fls. 73 e 74 dos presentes autos).

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, no relatório da inspecção levada a cabo pela Administração Tributária, foram ou não levados em conta os elementos novos fornecidos pela impugnante aquando do exercício do direito de audição prévia e se o referido relatório inspectivo se encontra devidamente fundamentado.

Basta uma simples comparação entre o conteúdo das declarações prestadas pelo sócio-gerente da impugnante no exercício do seu direito de audição a fls. 29 e 31 do processo administrativo apenso e o relatório da inspecção (vide fls. 12 a 34 do mesmo processo) para facilmente se concluir que os elementos novos fornecidos pela impugnante ali foram não só elencados, mas também objecto de apreciação pormenorizada, muito embora tivessem sido considerados como irrelevantes para a alteração do projecto de conclusões do relatório final.

Por outro lado, é também patente que o referido relatório e no que a esta parte diz respeito, está também devidamente fundamentado, nele se indicando não só os factos que determinaram as correcções introduzidas à matéria colectável, como também as normas legais a que obedeceram essas mesmas correcções.

Se o fizeram bem ou mal isso não se traduzirá em qualquer violação de lei que possa conduzir à nulidade do acto de liquidação em causa, mas em mero erro de julgamento, que não pode ser sindicado.

Assim sendo e do acto impugnado, ficámos a saber qual o iter cognitivo perseguido pela administração fiscal, que a levou a uma tal conclusão, ficando, deste modo, a contribuinte em condições de contraditar a decisão administrativa, nomeadamente, controvertendo a sua base factual de apoio e, consequentemente, a sua legalidade.

4 – 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, 19 de Setembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Nulidade. Falta de notificação de parecer do MP.*

**Sumário:**

- I — A falta de notificação às partes do parecer do MP, emitido ao abrigo do artigo 146.º CPTA, onde não é levantada nenhuma questão nova, nem arguido qualquer vício, e que se limita a concordar com a decisão recorrida, não produz nulidade processual por tal irregularidade não influir no exame ou na decisão da causa (artigo 201.º, n.º 1 CPC).*
- II — Tal omissão não viola, nestes termos, o princípio do contraditório, nem qualquer outro princípio constitucional, uma vez que a recorrente, nas suas alegações de recurso, já teve oportunidade de exercer o seu direito de defesa e de contraditório relativamente à decisão recorrida.*

Processo n.º 233/07-30.

Recorrente: Liga Portuguesa de Futebol Profissional.

Recorrido: Ministério das Finanças.

Relator: Exmº Sr. Consº Dr. António Calhau.

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

**I** – Notificada do acórdão de 23/5/07 proferido nos presentes autos, vem a recorrente Liga Portuguesa de Futebol Profissional arguir, nos termos dos artigos 666.º, n.º 2, 668.º e 201.º do CPC, a sua nulidade, alegando, para o efeito, que:

a. O mandatário da recorrente não foi notificado, como era *mister*, do acto processual mencionado em 1 supra (*parecer do MP, emitido ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1 do CPTA*);

b. Tal falta ou emissão consubstancia a preterição de uma formalidade que a lei prescreve imperativamente – art.º 146.º, n.º 2, do CPTA e arts.º 229.º, 253.º e 254.º, todos do CPC;

c. A nulidade comunicou-se ao Acórdão de fls. ..., tornando-se um vício dessa dita decisão. Notificada dessa arguição, vem a entidade demandada dizer o seguinte:

a) A posição tomada nos autos pelo EMMP, no recurso apreciado pelo STA, é de mera concordância com a qualificação jurídica da dação em pagamento, interpretação contida na própria decisão recorrida e que foi manifestada não só nas sucessivas posições da entidade demandada como do MP no TCAN e que coincidia com a do CC da PGR;

b) O artigo 146.º do CPTA não pode ser objecto de uma interpretação tão restritiva que obrigue o Tribunal de recurso a notificar às partes posições abundantemente expressas e debatidas nos autos;

c) Ainda que fosse legítima tal leitura, nunca a omissão de comunicação de uma posição dessas deveria conduzir à anulação do processado, já que a sua manifestação não influiu na decisão da causa (o julgamento sempre teria que enfrentar a existência do invocado Parecer da PGR, sendo este, como era, um dos elementos da decisão recorrida e das alegações da entidade demandada);

d) O deferimento da pretensão da requerente – anulação do Acórdão de 23 de Maio de 2007 e notificação da posição do MP – não teria qualquer efeito útil porque, não contendo aquela posição do MP nenhum argumento novo, a recorrente na sua resposta só poderia repetir argumentos o que revelaria todo este procedimento como meramente dilatatório;

e) O direito à defesa da requerente não foi nos autos minimamente abalado, sendo completamente despropositado invocar, a propósito da alegada omissão de notificação, qualquer inconstitucionalidade (reivindicada no art.º 33.º do requerimento mas esquecida a final, o que não admira porque não existe ...);

f) Não tendo sido cometida qualquer omissão de formalidade essencial, nem violação dos preceitos legais mencionados, a presente arguição de nulidade deve ser considerada totalmente improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Vem a recorrente invocar uma nulidade consistente na omissão de uma formalidade essencial com manifesta influência no exame ou decisão da causa, e que se traduziu na violação do princípio do contraditório e na amputação do exercício de um direito processual estabelecido na lei.

Alega, para tanto, não ter sido notificada do parecer apresentado pelo MP, nos termos do artigo 146.º do CPTA, pelo que, conseqüentemente, constitui tal omissão nulidade que acarreta a subsequente anulação de todo o processado posterior e, designadamente, do acórdão de 23/5/2007 proferido por este Tribunal.

Dispõe o n.º 1 do normativo citado que «recebido o processo no tribunal de recurso e efectuada a distribuição, a secretaria notifica o Ministério Público quando este não se encontra na posição de recorrente ou recorrido, para, querendo, se pronunciar, no prazo de 10 dias, sobre o mérito do recurso, em defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos, de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos valores ou bens referidos no n.º 2 do artigo 9.º».

No caso de o MP exercer a faculdade que lhe é conferida no número anterior, as partes são notificadas para responder no prazo de 10 dias, de acordo com o estabelecido no n.º 2 do mesmo preceito.

Ora, no caso em apreço, tendo o MP exercido essa faculdade, sucede que, compulsados os autos se constata que, efectivamente, as partes não foram notificadas para responder.

Todavia, à luz do n.º 1 do artigo 201.º do CPC, a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produz nulidade quando a lei o declare ou a quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

Alega a recorrente que a apontada falta de notificação influi no exame e decisão da causa pois, em consequência dessa omissão, não pôde exercer o seu direito de defesa e de contraditório, respondendo ao parecer do MP.

Sem menosprezar a importância do contraditório, não cremos que a sua simples inobservância, só por si, seja susceptível de influir no exame ou decisão da causa.

E, no caso dos autos, é manifesto que tal não sucedeu.

Com efeito, o aludido parecer é do seguinte teor:

*«Notificado, nos autos em referência, para os efeitos do art.º 146.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, diz o Ministério Público, em defesa dos interesses públicos especialmente relevantes presentes no caso dos autos, que é de confirmar o acórdão recorrido, por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei, de resto na linha do Parecer n.º 45/98, de 15 de Junho de 1998, do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, publicado nos PARECERES, Volume VIII, direito e Desporto, pág. 193 e segs., abundantemente citado pelo Tribunal “a quo”.*

*Termos em que deve ser negado provimento ao recurso.»*

Como se vê, no seu parecer, o MP não levanta qualquer questão nova nem suscita qualquer novo vício, antes se limitando a afirmar a sua concordância com o acórdão recorrido por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei na linha do Parecer 45/98 da PGR abundantemente citado pelo tribunal “a quo”.

Aliás, a recorrente nem sequer pode dizer que foi surpreendida com a citação deste parecer da PGR já que o mesmo se mostra, como o MP salienta, abundantemente citado na decisão recorrida, pelo que, mesmo relativamente a ele, a recorrente pôde exercer o seu direito de defesa e de contraditório quando recorreu daquela decisão para este Tribunal.

Assim, o parecer do MP que não foi notificado à recorrente não contém qualquer matéria inovatória que pudesse surpreendê-la, pelo que a omissão da sua notificação não teve qualquer influência no exame ou na decisão da causa.

Razão por que se não produziu a arguida nulidade.

Sem que tal entendimento viole qualquer princípio constitucional, designadamente, o princípio da proporcionalidade insito no princípio do Estado de direito democrático (art.º 2.º CRP) e dos direitos fundamentais a uma tutela judicial efectiva e a um processo equitativo (art.º 20.º, n.ºs 1 e 4 CRP).

Aliás, o próprio Tribunal Constitucional, ainda que no âmbito da LPTA, se pronunciou já no sentido de não ser inconstitucional a não notificação do recorrente para se pronunciar sobre o parecer que o MP emitia, na vista final do processo, no qual não levantasse nenhuma questão nova que pudesse conduzir à rejeição do recurso (Ac. 185/01, de 2/5).

**III** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida arguição de nulidade.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Contribuições para a Segurança Social. Documento de emissão prévia. Acto inexistente. Prazo para a entrega das contribuições. Juros de mora.*

### Sumário:

*I — A emissão de “documento de emissão prévia” sem que tenha havido despacho ou deliberação do Director do Centro Distrital da Segurança Social determinativo*



*da sua expedição não é um acto tributário inexistente, uma vez que mais não é do que uma nota de dívida emitida pelos serviços no âmbito da sua competência.*

- II — *Aliás, não teria que haver qualquer despacho ou deliberação a ordenar a elaboração do referido documento, por desnecessária, na medida em que o vencimento dos juros moratórios decorre legal, necessária e imediatamente da mora.*
- III — *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.*
- IV — *Sendo assim, se a entidade empregadora pagar as contribuições apenas no mês seguinte ao do pagamento da remuneração, que não o mês seguinte àquele a que aquelas diziam respeito, são devidos juros moratórios.*

Processo n.º 252/07-30.

Recorrente: Somelos Fios, S.A.

Recorrido: Centro Distrital da Segurança Social de Braga.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Somelos Fios, S.A., melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de juros de mora relativos a contribuições da Segurança Social, que não foram pagas atempadamente, respeitante aos meses de Outubro de 2003 a Abril de 2004, no valor de € 6.610,06, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A liquidação de juros não consubstancia um imposto autoliquidável e, nessa medida, tem necessariamente de assentar em decisão prévia.

2 - O acto impugnado é juridicamente inexistente, já que oficialmente o próprio Centro Distrital **certifica que não houve qualquer despacho ou deliberação determinativos da expedição do documento de emissão prévia n.º 001369164** (cfr. doc. n.º 7 junto com a impugnação judicial)

3 - *In casu*, não há sequer a materialidade de um acto, havendo apenas a aparência de um acto.

4 - Declarada a inexistência do acto que determinou a emissão do documento de emissão prévia n.º 001369164, assiste à recorrente direito, por força do artº 43º n.º 1 da Lei Geral Tributária e de harmonia com o preceituado no n.º 1º do artº 61º e 99º do CPPT, a receber da recorrida juros sobre a quantia 6.610,06 Euros a partir da data do respectivo pagamento pela recorrente.

5 - 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).

6 - 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 1 do artº 47º da Lei n.º 32/2002 e n.º 2º do artº 3º do Decreto-Lei n.º 199/99).

7 - O pagamento dos salários aos trabalhadores pela recorrente ocorreu sempre nos três primeiros dias úteis seguintes àqueles meses a que os mesmos salários respeitam,

8 - Dando-se, portanto, cumprimento integral e estrito ao que dispõe o n.º 1º da Cláusula 32 do Contrato Colectivo de Trabalho em vigor para a indústria têxtil (à época BTE 1ª série, n.º 37 de 8/10/81, a fls. 2707).

9 - Uma coisa é o surgimento da obrigação contributiva - a que se refere expressamente o artº 45º da Lei n.º 32/2002) e outra, bem diversa, é precisar legalmente o momento da efectivação do respectivo envio à Segurança Social.

10 - 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.

11 - 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.

12 - 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% - (nº 3º do artº 24º da Lei n.º 28/84 de 14 de Agosto, que praticamente reproduz o n.º 2º do artº 5º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio), ou seja, **a obrigação contributiva vence-se no exacto momento em que se vence a obrigação de entregar as quotizações retidas aos trabalhadores.**

13 - 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).

14 - A obrigação contributiva no que diz respeito às contribuições da entidade patronal surge com pagamento das remunerações aos trabalhadores.

15 - 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.

16 - 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.

17 - 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.

18 - 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 douda sentença em crise violou as disposições conjugadas dos arts. 8º, 43º n.º 1 da Lei Geral Tributária, n.º 1º do art.º 61º e 99º do CPPT e 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.

O Instituto de Segurança Social, a fls. 103 e segs. contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1. A liquidação de juros de mora efectuada pela Ré, pelo facto de a Autora ter efectuado o pagamento das contribuições para a Segurança Social referentes aos meses de Outubro de 2003 a Março de 2004 fora do prazo legal, decorre da aplicação da lei.

2. As contribuições devem ser pagas até ao dia do mês seguinte àquele a que dizem respeito.

3. O despacho conjunto das Secretarias de Estado do Emprego e Formação Profissional e da Segurança Social, de 26 de Fevereiro de 1986, publicado no Diário da República, II Série, 15 de Março de 1986, foi proferido no âmbito da conjuntura económica e social que o País atravessava naquela época, não sendo aplicável à situação em análise, tal como decorre da factualidade ora em apreço.

4. 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.

5. A obrigação contributiva 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.

6. 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 consequentemente deve considerar-se que as contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês a que respeitam,

7. Diferentemente seria o caso de as Autoras não procederem há entrega de declarações de remunerações ou de terem salários em atraso.

8. 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.

9. A obrigação contributiva das entidades empregadoras para a Segurança Social, no âmbito do Regime Geral, constitui-se o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu

serviço, são devidas em função dos valores das remunerações pagas aos trabalhadores e devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito.

10. As declarações de remunerações devem ser entregues até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam as remunerações.

11. Entregando a Autora as declarações de remunerações até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeita a prestação de trabalho, deve considerar-se que as contribuições são devidas no mesmo prazo, atento, também, o facto de efectuarem o pagamento de salários nesse período.

12. O não pagamento das contribuições dentro daquele prazo pela Autora determinou o nascimento da obrigação de juros de mora.

13. 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).

14. Assim, não deve proceder-se à anulação dos juros de mora imputados à Autora aquando do pagamento não atempado de contribuições respeitantes aos meses de Outubro de 2003 a Março de 2004 inclusivé e, conseqüentemente não se deve ordenar a restituição à Autora da quantia peticionada € 6.610,06 correspondente aos juros de mora pagos pela mesma, acrescidos de juros indemnizatórios a contar de 20 de Maio de 2004.

15. A Entidade Recorrida concorda com os argumentos da dita decisão proferida a fls. no processo supra identificado, pelo que, decidindo-se nos precisos termos constantes da decisão se fará a devida, Justiça

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, “pela bondade das razões aduzidas nas alegações, na parte que toca à violação de lei no acto de liquidação impugnado – acto que, ao contrário do que sustenta a Recorrente, existe (está, de resto, documentado a fls. 14-16), e se não houve despacho ou deliberação a ordenar a sua elaboração é porque não cabia haver, por desnecessário já que o vencimento dos juros moratórios decorre legal, necessária e imediatamente da mora”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.

2. A aqui impugnante solicitou à senhora Directora do Centro Distrital de Segurança Social de Braga, por requerimento apresentado nesse Centro em 9 de Setembro de 2004 e com referência ao acima referido documento de emissão prévia n.º 001369164 de 2004-08-25, ao abrigo do dispõe o artº 68º do CPA, a obtenção de certidão:

a) do texto integral através do qual a decisão foi assumida, bem como os fundamentos em que se alicerçou;

b) do órgão competente para apreciar a impugnação do acto e do prazo para este efeito;

c) do autor do acto e no caso deste ter sido praticado no uso de Delegação ou Sub-Delegação de competência, da qualidade em que se decidiu com menção do despacho da Delegação e Sub-Delegação ou o local da respectiva publicação; e no caso de não existir despacho de deliberação que tal facto lhe seja igualmente notificado (cfr. doc. n.º 4 em anexo).

3. Por ofício com o n.º 126648, com data de 24 de Setembro último (doc. n.º 6), mas apenas recebido em 27 do mesmo mês pelo mandatário que subscreveu o requerimento referido no artigo anterior, uma vez que tinha procuração para tanto (doc. n.º 5), recebeu este além do mais, uma certidão emitida pelo Centro Distrital de Braga do Instituto de Segurança Social, da qual consta que relativamente ao processo administrativo referente ao documento de emissão prévia já acima identificado sob o n.º 001369164, não foi proferido despacho ou deliberação sobre o mesmo (doc. n.º 7).

4. Tal certidão mostra-se devidamente assinada pela Directora do referido Centro Distrital, sendo a respectiva assinatura autenticada com selo branco.

5. Carecendo de uma certidão da respectiva situação contributiva regularizada, a impugnante requereu em 4/08/04 a referida declaração (doc. n.º 9),

6. Tendo sido informada quanto a esse requerimento de que havia sido detectada a existência de dívidas de juros de mora na respectiva conta corrente, emergentes de pretensos pagamentos fora do prazo legal das contribuições respeitantes aos meses de Outubro/2003 a Abril/2004,

7. Pelo que a respectiva situação contributiva da impugnante, não se encontrando regularizada, não permitia a emissão da declaração pedida, que só veio a obter na data em que pagou os sobreditos juros (doc. n.º 10 com referência ao doc. n.º 3).

8. A presumida mora então invocada, decorria do 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 aquele a que o mesmo dizia respeito, conforme quadro seguinte:

Mês/Ano a que se referem os salários		Data pagamento		Entrega Decl Remuner.	Valor		Juros Moratórios Liquidados
		Remunerações	Contribuições		Remunerações	Contribuições CRSS	
Outubro	2003	05-11-2003	15-12-2003	17-11-2003	152.636,63	52.409,66	1.048,19
Novembro	2003	04-12-2003	15-01-2004	12-12-2003	160.935,24	55.293,43	1.105,87
Dezembro	2003	06-01-2004	16-02-2004	14-01-2004	160.668,84	55.200,85	1.104,02
Janeiro	2004	04-02-2004	15-03-2004	12-02-2004	160.322,92	55.073,09	1.101,46
Fevereiro	2004	03-03-2004	15-04-2004	12-03-2004	164.096,93	56.368,94	1.127,38
Março	2004	05-04-2004	17-05-2004	14-04-2004	163.464,13	56.156,85	1.123,14
Abril	2004	05-05-2004	17-05-2004	14-05-2004	155.293,46	53.317,55	0
Total							6.610,06

9. Dou por reproduzido o teor de fls. 14 a 16 (Documento de emissão prévia, nota de juros e documento de pagamento).

3 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: inexistência do acto tributário em causa e a data em que se vence a obrigação contributiva.

Em relação à primeira das referidas questões, alega a recorrente que, não tendo havido, como não houve, “qualquer despacho ou deliberação determinativos da expedição do documento de emissão prévia n.º 001369164 (cfr. doc. n.º 7 junto com a impugnação judicial)”, o acto impugnado é juridicamente inexistente.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito e por um lado, nenhuma dúvida se levanta acerca da entidade que praticou o acto tributário em causa.

Por outro, também nenhuma dúvida existe de que o “documento de emissão prévia” mais não é do que uma nota da dívida elaborada pelos próprios serviços, no âmbito da sua competência, visando, assim, uma dívida que existe. Não há qualquer dispositivo legal que faça depender a emissão dessa mesma nota da dívida de qualquer despacho ou deliberação prévia do Director do Centro Distrital de Segurança Social.

Por outro lado e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, não teria que haver qualquer despacho ou deliberação a ordenar a elaboração do referido documento, por desnecessária, uma vez que “o vencimento dos juros moratórios decorre legal, necessária e imediatamente da mora”.

Sendo assim e nesta parte, a pretensão da recorrente não pode deixar de improceder.

4 – Quanto à segunda das referidas questões, esta foi recentemente apreciada por este Supremo Tribunal, em caso praticamente idêntico ao actual, sendo a recorrente a mesma, no Acórdão de 7/2/07, in rec. n.º 745/06, que passámos aqui a transcrever, tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Aí exarou-se que “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 quotas 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”.

E daí a síntese conclusiva: “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”.

Na hipótese dos autos - como resulta do probatório -, a recorrente pagava as contribuições para a Segurança Social no mês seguinte ao do pagamento das remunerações e não no mês seguinte àquele a que o mesmo dizia respeito.

E como pagavam as contribuições apenas no mês seguinte ao do pagamento da remuneração, que não o mês seguinte àquele a que aquelas diziam respeito, são efectivamente devidos os questionados juros.

Pelo que e nesta parte, falece, também, a pretensão da recorrente.

5 - 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, 19 de Setembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

**Acórdão de 19 de Setembro de 2007.****Assunto:**

*Impugnação judicial. Indeferimento liminar. Factos provados. Fundamentos. Convolação. Oposição à execução fiscal.*

**Sumário:**

- I — Tratando-se de um indeferimento liminar, a questão é meramente de alegação, não havendo, por isso, necessidade de fixar qualquer matéria de facto.*
- II — A impugnação judicial só pode ser intentada com fundamento em qualquer das ilegalidades mencionadas no artigo 99.º do CPPT.*
- III — Nos termos do n.º 3 do artigo 97.º da LGT, deve ordenar-se a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.*
- IV — Não deve operar-se – sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei (artigo 137.º CPC) – a convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal se a petição é intempestiva para o efeito.*

Processo n.º 404/07-30.

Recorrente: Amaro Teixeira Pereira.

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** – Amaro Teixeira Pereira, residente em Santo Tirso, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objecto as liquidações de IVA do ano de 1996 e de IRS dos anos de 1994 a 1997, no montante global de € 2.395,35, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I)- O recorrente não foi citado – pelo menos validamente – para a presente execução, com o que decorreu uma nulidade insanável no respectivo processo;

II)- Da primeira comunicação que efectivamente lhe foi dirigida constava já um “auto de penhora” do único bem imóvel que lhe pertence, penhora essa que, por violar claramente o disposto no artigo 219.º do CPPT, está ferida de nulidade;

III)- O recorrente é credor da Administração Tributária pelo valor de € 2.395,33 – como ninguém pôs ainda em causa – tendo oportunamente solicitado a compensação do seu débito com aquele crédito de que era titular, sendo certo que a Administração Tributária deveria compensar a suposta dívida tributária com tal crédito, nos termos dos artigos 89.º e 90.º da LGT, pondo fim assim ao processo, o que não fez;

IV)- Ao ser indeferido o pedido de compensação do recorrente, sem que lhe fosse dada a possibilidade de audição prévia, mais uma vez se verificou uma nulidade, nos termos dos artigos 60.º, n.º e 70.º da LGT, 36.º, n.º 1 do CPPT, e 201.º, n.º 1 do CPC;

V)- O artigo 177.º do CPPT estabelece que se verificará a extinção da execução dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificáveis, não se vislumbrando “in casu” qualquer causa insuperável que possa arrastar a execução para além desse período, pelo que sempre deverá tal execução ser julgada extinta;

VI)- Mesmo que se entendesse ser devida a quantia exequenda, sempre deveria ser permitido ao recorrente liquidá-la em prestações mensais de valor não superior a € 200,00, atendendo às suas condições económicas;

VII)- Foram violados os mais elementares direitos do recorrente pela Administração Tributária na condução do processo de execução em causa, com o que foram causadas grosseiras nulidades processuais, que terão de ser conhecidas;

VIII)- Caso o recorrente fosse obrigado a pagar a quantia exequenda, quando tem um crédito da Administração Tributária do mesmo valor a receber – que ninguém pôs em causa – estar-se-ia a aplicar ao recorrente, no fundo, uma dupla tributação, passando ao lado da Justiça material.

Assim, julgando extinta a presente execução, V. Exas. farão a devida Justiça.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que a sentença impugnada deve ser anulada, por ser absolutamente omissa quanto aos factos julgados provados,

impedindo o exercício pelo STA da sua função de tribunal de revista, mediante aplicação àqueles do regime jurídico adequado, e ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para proferimento de nova sentença com julgamento da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a sentença recorrida:

*«Amaro Teixeira Pereira, contribuinte n.º 165130156, residente na Rua da Bela, freguesia de Santa Cristina do Couto, Santo Tirso, intenta a presente impugnação no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1880-2000/07001169, instaurado por dívidas de IVA relativas a 1996 e de IRS relativas aos anos de 1994 a 1997, no montante global de 2.395,35 euros, na sequência da decisão que indeferiu a reclamação graciosa deduzida contra as referidas liquidações, alegando que:*

*O fundamento de indeferimento das reclamações assenta em critérios meramente formais, ao referir que existe cumulação de pedidos que não respeita o estipulado no art.º 71.º do CPPT.*

*Que no decurso do processo de execução fiscal n.º 1880-2000/07001169 e Aps. foi notificado, em 14.11.2005, que havia sido designado dia para se proceder à venda do imóvel penhorado naquele processo.*

*Que desconhece a proveniência da dívida, a qual se mostra ilegal, porque detém um crédito sobre a Administração Fiscal, o qual deveria ter sido alvo de compensação, nos termos dos art.ºs 89º/90.º do CPPT.*

*Conclui pedindo que a presente impugnação seja julgada procedente, verificando-se e declarando-se as nulidades processuais invocadas naquela execução, extinguindo-se a mesma, ou anulando-se a dívida do impugnante, ou por compensação com o crédito que detém sobre a Administração Fiscal, e levantando-se a penhora sobre o imóvel do impugnante.*

*Junta um documento e arrola duas testemunhas.*

*Em sede de contestação, a Fazenda Pública alega a cumulação ilegal de pedidos.*

*Dada vista do processo ao Ilustre Magistrado do Ministério Público, foi proferido duto parecer no sentido de que não existe fundamento legal para a instauração da oposição.*

*Desde já, a questão a apreciar e decidir nestes autos prende-se com as questões referidas, porquanto a sua procedência obstará que o Tribunal se debruce sobre o mérito da causa.*

*A impugnação judicial só podia ser intentada com fundamento em qualquer das ilegalidades mencionadas no art.º 99.º do CPPT.*

*Os fundamentos invocados pelo impugnante não constituem fundamento de impugnação.*

*E, mesmo que constituíssem fundamento, há muito que tinha caducado o seu direito de impugnação.*

*Acresce que, não existe identidade de natureza de tributos exigida pelo artigo 104.º do CPPT, por o IVA ser um imposto sobre o consumo e o IRS se traduzir num imposto sobre o rendimento.*

*Atento o exposto, e sem necessidade de mais considerações, **improcede** a presente impugnação deduzida por **Amaro Teixeira Pereira**, com as legais consequências.*

*Custas pelo impugnante.».*

III – É invocada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal a nulidade da sentença recorrida por ser esta absolutamente omissa quanto aos factos julgados provados, impedindo o exercício pelo STA da sua função de tribunal de revista, mediante aplicação àqueles do regime jurídico adequado, pelo que se requer seja ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para proferimento de nova sentença com julgamento da matéria de facto.

Mas, atentando ao conteúdo da sentença em causa, constata-se que o Mmo. Juiz “a quo” não chega a debruçar-se sobre o mérito da causa, limitando-se a apreciar a petição de impugnação judicial apresentada, indeferindo-a liminarmente por os fundamentos invocados não constituírem fundamento de impugnação e mesmo que constituíssem já caducara o direito do ora recorrente impugnar, face à data da sua apresentação.

Pelo que, tratando-se de uma situação de indeferimento liminar, a questão é meramente de alegação, não sendo necessário para a sua apreciação que se fixem quaisquer factos, pois o seu conhecimento resulta pura e simplesmente da análise feita ao teor da petição apresentada e à data da sua entrada em juízo.

Não se verifica, por isso, a invocada nulidade.

Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial intentada pelo ora recorrente no âmbito do processo de execução fiscal que lhe foi instaurado por dívidas de IVA de 1996 e de IRS de 1994 a 1997 na sequência do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra aquelas liquidações.

Na petição inicial da referida impugnação, alegou o recorrente que o fundamento de indeferimento das reclamações assentara em critérios meramente formais, que só fora notificado no decurso do processo de execução fiscal de que havia sido designado dia para se proceder à venda do imóvel penhorado naquele processo, e que desconhecia a proveniência da dívida, a qual se mostraria ilegal porque detinha um crédito sobre a AF, o qual deveria ter sido alvo de compensação, pelo que conclui pedindo que a

impugnação seja julgada procedente, verificando-se e declarando-se as nulidades processuais invocadas naquela execução, extinguindo-se a mesma, ou anulando-se a dívida por compensação com o crédito que detém sobre a AF, e levantando-se a penhora sobre o imóvel.

Considerou o Mmo. Juiz “a quo” na sentença recorrida que os fundamentos invocados pelo impugnante não constituem fundamento de impugnação e, mesmo que constituíssem fundamento, há muito que tinha caducado o seu direito de impugnação, acrescentando que não existe identidade de natureza de tributos, pelo que, atento o exposto, a impugnação teria, assim, de improceder.

Não se conformando com esta decisão, veio agora o impugnante recorrer para este Tribunal, invocando nas suas alegações de recurso a existência de diversas nulidades processuais ocorridas na execução fiscal que lhe é movida (nulidade da citação, falta de audiência prévia no indeferimento do pedido de compensação, não extinção da execução no prazo previsto no artigo 177.º CPPT e a não permissão do pagamento da dívida exequenda em prestações) e a dupla tributação face ao crédito que detém sobre a AF, e terminando pedindo que seja julgada extinta a referida execução.

Não há dúvida que os fundamentos invocados pelo recorrente na petição inicial não constituem fundamento de impugnação judicial, e esta só pode ser intentada com fundamento em qualquer das ilegalidades mencionadas no artigo 99.º CPPT.

Por outro lado, como bem refere o Mmo. Juiz “a quo”, ainda que constituíssem fundamento, há muito que caducara o direito de impugnação, na medida em que estando em causa dívidas de IVA de 1996 e de IRS de 1994 a 1997 que os autos evidenciam já ter sido notificadas ao recorrente em 2002 (v. fls. 6 do processo de execução fiscal apenso) só em 20/4/2006 este se apresentou a impugná-las judicialmente.

Acresce ainda que os pressupostos em que assenta a decisão recorrida não são minimamente postos em crise pelo recorrente nas suas alegações de recurso, o qual persiste na invocação de diversas nulidades ocorridas na execução fiscal que lhe é movida para cobranças das referidas dívidas e na alegação de uma eventual compensação de créditos a que em seu entender teria direito.

É certo que podendo a compensação constituir fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º CPPT, se poderia ainda aqui equacionar a hipótese de convalidação do presente processo de impugnação judicial em oposição, em obediência ao que prescreve o n.º 3 do artigo 97.º LGT, procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Todavia, nos presentes autos, tal não é possível, dada a extemporaneidade da petição, a ser tida como de oposição.

Com efeito, tendo o recorrente sido notificado, nos termos do n.º 2 do artigo 193.º do CPPT, em 13/6/2002 (v. fls 6 e 7 do processo de execução fiscal apenso), a petição só foi apresentada em 20/4/2006 (v. fls. 3 dos presentes autos).

Daí que a convalidação sempre constituiria puro acto inútil e, como tal, proibido por lei (artigo 137.º CPC), uma vez que a petição logo seria liminarmente indeferida por extemporaneidade.

Razão por que o recurso não pode, por isso, proceder.

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

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

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Acórdão do TCA. Ampliação da matéria de facto. artº 729º, 3, do CPC.*

### Sumário:

- I — Alegando o impugnante que pagou indevidamente um determinado montante de IVA, que não foi considerado posteriormente na liquidação adicional, impõe-se apreciar esta questão.*
- II — Tendo o facto sido levado ao probatório, mas tendo o Tribunal recorrido considerado que isso significa apenas que este facto consta de uma peritagem, impõe-se a*



*ampliação da matéria de facto no sentido do Tribunal fazer o respectivo julgamento da matéria de facto, no sentido de determinar se sim ou não o impugnante pagou indevidamente IVA.*

*III — Para o efeito deve o processo baixar ao Tribunal de 2ª Instância para o respectivo julgamento em sede da matéria de facto.*

Processo n.º 405/07-30.

Recorrente: Estação de Serviço Somanos, Lda.

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. ESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMANOS, LD., com sede na Rua Salvador Allende, 15, Sacavém, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1987, 1988 e 1989.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa 2 (Loures) julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA – Sul. Este, por acórdão de 16 de Janeiro de 2007, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Acórdão recorrido, ao dar como provados os factos que constam das alíneas A) a I), os quais também já haviam sido dados como provados pelo TAF de Lisboa 2, deveria ter ordenado a reformulação das liquidações de IVA e efectuadas pela AF. Nomeadamente, deveria:

a) Julgar ilegal a aplicação da taxa normal de IVA (17%) sobre o valor das vendas aos bens (automóveis) que a contribuinte adquiriu em 2ª mão devendo a taxa de IVA a aplicar ser de 5% sobre a diferença entre o valor de venda e o da compra, tanto mais que todos esses bens estavam registados no livro de registo de bens em 2ª mão e o imposto havia sido devidamente apurado pelo contribuinte.

b) De acordo com o facto provado da alínea I).6, a A.F. liquidou, injustificadamente, a quantia de 39.815 contos correspondente a IVA não deduzido pela contribuinte nos anos de 1987 a 1989 implicando que as vendas dos mesmos veículos ficassem sujeitas ao regime especial do DL. 504G/85 30/12 e não ao regime geral que a A.F. aplicou.

Daí que o Acórdão a proferir, também deva ordenar a reformulação do acórdão recorrido no sentido de que o mesmo violou a lei ao não ordenar a reformulação das liquidações efectuadas pela A.F. deduzindo-lhe aquele valor de 39.815 contos, injustificadamente, liquidado.

c) Constitui, igualmente, preterição de formalidades legais, a A.F. ter preterido “por insignificância” os 3% de vendas de bens em 2ª mão efectuadas em 1998, percentagem essa que corresponde a um valor de transacções de 44.870.000\$ e que apresenta, segundo o critério de aplicação da taxa normal de IVA adoptado pela AF, nada mais, nada menos que a “insignificante quantia de 7.627.000\$00 (38.043,32€ trinta e oito mil quarenta e três euros e trinta e dois cêntimos).

Daí que igualmente, o Acórdão a proferir deva ir no sentido da reformulação do Acórdão recorrido por forma a que ao valor do IVA apurado pela A.F. para o período em análise seja abatida aquela quantia de 7.627.000\$00 (sete milhões seiscentos e vinte e sete mil escudos).

Em face do atrás exposto, deve o acórdão a proferir ir no sentido da reformulação do acórdão recorrido e com ela apurar-se a situação contributiva do contribuinte conforme a seguir se refere:

1 - Valor total do imposto apurado pela AF e Serviços de Administração do IVA 98.616.280\$00;

2 - Valor do IVA injustificadamente apurado pela A.F. para o período de 1987 a 1989, conforme alínea I).6 do Acórdão recorrido, 39.815.000\$00;

3 - Valor do IVA, cujo apuramento a A.F. preteriu, correspondente a 3% do valor das vendas de bens em 2ª mão em 1988, 7.627.000\$00 (sete mil seiscentos e vinte e sete escudos) = (44.870.000\$00 X 0,17%).

4- Valor total do IVA pago pela contribuinte para o período em análise 45.825.104\$00.

5 - Valor total do IVA a pagar pela contribuinte, deduzidos os valores dos pontos 2 e 3, 98.616.280\$00 - (39.815.000\$00 + 7.627.000\$00) = 47.556.512\$00 (quarenta e sete milhões cinquenta e seis mil quinhentos e doze escudos).

6 - Diferença entre o valor do IVA obtido pela A.F. 98.616.280\$00 e (o valor já pago pela contribuinte 45.825.104\$00 acrescido do valor do IVA indevidamente liquidado nos montantes de 47.556.512\$00) = 5.234.664\$00 (cinco milhões duzentos e trinta e quatro mil seiscentos e sessenta e quatro escudos).

7 - Valor do IVA ainda em dívida pela contribuinte para o período de 1986 a 1989 (5.234.664\$00) = (26.110,39 € vinte e seis mil cento e dez euros e trinta e nove cêntimos).

Termos em que reapreciada a prova para efeitos da aplicação do direito, deva dar-se provimento ao presente recurso e a consequente reformulação das liquidações efectuadas pela AF, porquanto, tanto a A.F. como as instâncias recorridas, face aos factos dados como provados, deviam ter concluído pela preterição de formalidades legais ou caso assim se não entendesse, ainda assim, a prova produzida devia ter conduzido à reformulação das liquidações efectuadas pela AF nos termos em que nas presentes conclusões se solicita.

Contra-alegou a Fazenda Pública que concluiu as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

O Douro Acórdão recorrido procedeu ao julgamento da factualidade provada e apreciação do direito aplicável de forma correcta que não merece qualquer censura, não se encontrando qualquer contradição entre fundamentos e decisão, qualquer preterição de formalidades legais, nem erro de julgamento.

Aliás, parece-nos que a recorrente está a exigir ao STA uma intervenção no julgamento da matéria de facto que não se justifica neste tipo de recurso porque, sendo embora este recurso interposto em 3º grau de jurisdição, de acordo com o ETAF aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, dispunha o artº 21º, n. 4, desse diploma que, em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA só conhecia de matéria de direito.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É o seguinte o probatório do acórdão recorrido:

A. No período compreendido entre 1986 e 1989, a impugnante encontrava-se colectada em Contribuição Industrial/IRC pelo exercício da actividade de compra e venda de combustíveis, carburantes e viaturas usadas – CAE 620710 – e estava registada em IVA no regime normal de periodicidade mensal.

B. Em 1991, foi efectuada uma fiscalização à impugnante, no âmbito do IVA, abrangendo os exercícios de 1986 a 1989, cujo relatório se encontra junto por fotocópia a fls. 421 a 439 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, no decurso da qual foram detectadas irregularidades, nomeadamente:

a) A impugnante, nos seus documentos de venda, indicava apenas o nome do cliente, pelo que, foi solicitado à Conservatória do Registo Automóvel o histórico de algumas das viaturas cujas vendas haviam sido por ela contabilizadas, no sentido de tentar apurar a veracidade dos documentos existentes.

Assim, após análise dos elementos recolhidos, verificou-se estarem os documentos de venda (geralmente recibos) emitidos em nome da pessoa que era, ou já fora, proprietária da viatura em causa, na data em que o documento de venda revela ter sido efectuada a transacção.

Porém, atendendo a que, nesta actividade, é possível emitir documentos só quando o veículo vai a registo de transferência de propriedade, admitiu-se a hipótese de se estar perante situações em que não era dado conhecimento dos verdadeiros intermediários no negócio. Hipótese reforçada pelas declarações verbais do gerente da impugnante, Sr. João Rodrigues, que afirmou serem seus principais clientes outras empresas, raramente vendendo a particulares, já que, normalmente, vende as viaturas em bloco.

Ora, o que se constata nos documentos de venda é que, durante os anos de 1986 e 1987, são os particulares praticamente os únicos clientes, pelo que, verifica-se haver contradição entre o afirmado verbalmente pelo gerente quanto ao tipo de clientes e o tipo de clientes evidenciado nos recibos de venda;

b) A contabilidade da impugnante era manual, estando os documentos agrupados por anos e em quatro grandes grupos:

1º -Facturas de fornecedores;

2º -Recibos e facturas de vendas;

3º -Documentos referentes a despesas;

4º -Venda e compra de combustíveis.

Deste sistema resultava que a impugnante efectuava lançamentos contabilísticos mensais do 1º e do 2º grupos referenciados, pela totalidade das transacções efectuadas, o que exigiu que se procedesse a um controle exaustivo de todas as transacções para que se conhecessem os valores mensais de compras e vendas e respectivos IVA dedutível / IVA liquidado.

Numa primeira análise, conferiram-se mensalmente os valores de compras e vendas, comparando Contabilidade / Balancetes mensais / Declarações Periódicas, tendo sido seleccionado, para o efeito, o ano de 1987.

Nos valores totais mensais foram detectadas diferenças no valor de vendas, no mês de Abril, entre a contabilidade e os documentos de suporte, no montante de 2.700.000\$00.

Conclui-se que essa diferença se devia ao facto de terem sido mal somados os valores de venda constantes de um dos mapas que fazia parte dos referidos lançamentos globais, tendo como consequência a impugnante declarado o dito montante a menos no valor das vendas.

Também em Outubro e Novembro de 1987 foram lançados na contabilidade valores inferiores aos resultantes da soma dos documentos de venda de veículos, respectivamente 99.990\$00 e 484.852\$00, diferenças essas cuja origem não se conseguiu localizar.

Numa conferência idêntica ao ano de 1988 foi constatado que o valor registado na conta 61 - custo das existências vendidas e consumidas - diferia em 2.826.066\$00 dos valores constantes dos balancetes, que deram origem à declaração mod. 2 da Contribuição Industrial, os quais estando acrescidos desse montante reduziram a matéria colectável, para efeitos do mesmo imposto.

Porque a conta corrente da impugnante apresentava, à data de 31/12/89, um saldo credor de 68.873.881\$00, saldo esse que só se justificaria se existisse um elevado número de viaturas em stock, foi decidido, com recurso aos meios informáticos disponíveis, acompanhar uma a uma as viaturas registadas, na sequência do que, foram detectadas as situações irregulares discriminadas no anexo 4 do relatório de inspecção, cuja cópia consta de fls. 589 a 618 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

c) Na conferência dos documentos relativos ao 3º grupo referido em b) -documentos referentes a despesas – foi verificado que grande parte das matrículas das viaturas constantes dos documentos relativos a reparações efectuadas por terceiros, não diziam respeito a viaturas compradas e vendidas pela impugnante, pelo que, não constando da actividade da impugnante a reparação de viaturas para terceiros, foi concluído que as viaturas detectadas nas referidas condições terão sido objecto de compra e venda, sem que tais operações fossem relevadas na contabilidade;

d) Nos anos de 1986 e 1987, os recibos são praticamente todos emitidos para particulares, sendo que, das abordagens efectuadas a esses presumíveis clientes, foi concluído que, ou não foi efectuada a transacção do veículo em causa nas condições descritas na factura (recibo) ou, pura e simplesmente, os clientes contactados negaram a existência de qualquer transacção.

C. Na fiscalização, referida em B), foi também constatado que a impugnante não possuía extractos contabilísticos conta a conta. Os lançamentos mensalmente elaborados serviam de base aos balancetes mensais existentes que, por sua vez, originavam as declarações periódicas, enviadas ao Serviço de Administração do IVA.

D. No decurso da mesma fiscalização, verificou-se que a impugnante registava no livro previsto no regime de bens em segunda mão (DL n.º 504-G/85 de 30/12) todas as viaturas sujeitas a registo contabilístico, na sua contabilidade, independentemente do regime utilizado na venda ser o normal ou o dos bens em segunda mão. Porém, os montantes de imposto que apurava e registava nesse mesmo livro estavam de acordo com o regime que pretendia utilizar.

E. Foi, ainda, verificado, no que se refere ao ano de 1986, que a impugnante não possuía lançamentos contabilísticos de apoio às declarações periódicas do IVA e modo 2 da CI, embora possuísse arquivados os documentos de suporte e tivesse enviado atempadamente todas as declarações a que estava legalmente obrigada.

F. Foram efectuadas as correcções discriminadas no ponto 6 do relatório, referido em B), que constam de fls. 428 a 438 dos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas, as quais deram origem às liquidações adicionais, de IVA respectivas, no montante de 175.022.611\$00.

G. Em Setembro de 1991, a impugnante apresentou reclamação, nos termos do art. 84º do CIVA, a qual foi parcialmente atendida, tendo sido apurado o imposto em falta no montante total de 98.616.280\$00.

H. Na sequência de solicitação que lhe foi feita, o Serviço de Administração do IVA prestou nos autos a informação de fls. 691 a 693, que aqui se dá por integralmente reproduzida, na qual refere:

«(...)

#### 1 - DEDUÇÃO DO IVA NAS AQUISIÇÕES DE BENS

Efectivamente constam dos registos de contabilidade do contribuinte facturas de aquisição de bens em 2ª mão nos anos de 1987, 1988 e 1989.

Parte dessas facturas têm indicado “Isento IVA artigo 9º n.º 33, (transmissão isenta de IVA, porque aquando da aquisição do bem usado, não foi exercido o direito à dedução do imposto suportado) conforme exemplo em anexo 1, representando 31% no ano de 1987, o montante de Esc. 169.275 contos.

Nos restantes casos (69%) em que o valor das aquisições totaliza Esc. 370.078,2 contos, as respectivas facturas fazem referência ao IVA tendo a empresa exercido o direito à dedução do mesmo. Para constatação do que se afirma, juntam-se em Anexo 2 as Declarações Periódicas enviadas a este Serviço, onde se pode verificar na rubrica “IVA Dedutível de Existências”, montantes consideráveis e que correspondem, como é lógico, às aquisições de viaturas já que é o único bem que comercializam, (excepção para os combustíveis comercializados ao abrigo de legislação própria Dec-Lei 521/85, que no seu artigo 3º n.º 2 impede a dedução do imposto aos revendedores de combustíveis).

Quanto ao ano de 1988 a percentagem dos bens em 2ª mão é de 3%, (não tendo a empresa exercido o direito à dedução de imposto) ao contrário das restantes 97%, em que esse direito foi utilizado.

Já no que diz respeito ao ano de 1989 todas as aquisições foram efectuadas com dedução de imposto. A consolidar a ideia da dedução efectuada pela empresa ao longo destes anos atenda-se à conta-corrente do sujeito passivo neste Serviço, onde a situação de crédito aumenta mês a mês (anexo 3).

## 2 - PAGAMENTO DO IMPOSTO

E ainda solicitada confirmação de modo de pagamento do IVA, quando da transmissão dos bens adquiridos de acordo com o descrito no número anterior. Quanto a este assunto convém esclarecer o seguinte:

- Como se sabe a utilização do regime particular dos Bens em 2ª mão (Dec-Lei 504 G/85), é um direito do contribuinte. Este direito permite-lhe optar no momento da venda, de forma individual, isto é, em relação a cada bem. Dessa opção resultam determinados procedimentos formais previstos no artigo 4º do citado Dec-Lei, nomeadamente registo das operações em livro próprio e ainda menção nas facturas “IVA -Bens em 2ª Mão”, procedimentos esses não adoptados pelo contribuinte nos anos em análise, conforme se pode constatar pelos documentos de venda utilizados, anexo 4, onde não é feita qualquer referência ao imposto, acrescido do facto do livro referido não estar devidamente escriturado à data da fiscalização.

Deste modo, afirmar que nesta ou naquela viatura o sujeito passivo procedeu à liquidação do IVA de acordo com o estipulado no Dec.-Lei 504 G/85, ou com o Regime Normal, só seria possível através de uma conferência exaustiva dos registos contabilísticos, bem a bem, se os mesmos existissem(...).

I) - No âmbito do processo de impugnação que, com o n.º 269/94, correu termos na 2ª secção do 4º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, foi efectuada uma perícia à escrita da impugnante, cujo relatório consta de fls. 821 a 842 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual são formuladas as seguintes conclusões:

«1 -A questão fulcral neste processo prende-se com a tributação por presunção, nos anos de 1987, 1988 e 1989, tanto em IVA como em Contribuição Industrial, a qual por constituir matéria de direito, considero exceder o âmbito da peritagem.

2 -Refere-se, no entanto, que a Administração Fiscal afastou a tributação pelo sistema do grupo A, ou seja do lucro real:

- Ao presumir a transacção, por 93.116 contos, de viaturas mencionadas em documentos de reparações de 1987 e 1988, sem que nem a compra nem a venda figurem na contabilidade da empresa

- Ao proceder à fixação da margem de comercialização das viaturas: 7% em 1987 e 5% em 1988 e 1989

3 - Será bastante provável que a maior parte das correcções técnicas da Administração Fiscal, umas pela sua própria natureza e outras pelas operações entretanto registadas, tenham tido reflexos na contabilidade, nomeadamente nos lucros dos anos de 1989 a 1991 e no IVA liquidado em 1990 e 1991.

4 - Quanto à margem de comercialização foi referido, na resposta ao quesito 29º, que com base nos valores contabilizados de stocks iniciais e finais, vendas e compras de viaturas em 2ª mão de 1987 a 1991, foi obtida a margem bruta das vendas de veículos global no período de 4,85%. Este último valor irá aproximar-se dos 4,95 % se as verbas de compras e vendas forem corrigidas com os ajustamentos detectados.

5 - As verificações efectuadas à contabilidade dos exercícios de 1987 a 1991, envolvendo a análise por amostragem de registos e documentos de suporte, versaram primordialmente o Imposto sobre o Valor Acrescentado, e de forma acessória os impostos sobre lucros - Contribuição Industrial e posteriormente IRC, sendo de evidenciar que:

- Foram detectadas incorrecções e irregularidades no apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado na ordem dos 7770 contos durante esses anos, dos quais cerca de 1770 contos apurados a menos de 1987 a 1989

- As situações de deficiências e incorrecções detectadas envolvendo compras e vendas, vêm aumentar em cerca de 10.500 contos os lucros apurados no conjunto dos 5 anos

6 - Foi demonstrado no n.º 41 que os Serviços de Administração do IVA liquidaram, no mínimo, 39.815 contos de IVA injustificadamente, valor correspondente ao imposto não deduzido na compra de viaturas vendidas em 1987, 1988 e 1989, implicando que as vendas dos mesmos veículos ficassem sujeitas ao regime especial do Decreto-Lei n.º 504-0/85, em vez do regime geral.».

3. São três as questões que o recorrente coloca à consideração deste Tribunal, a saber:

- A aplicação de métodos indiciários (alínea a);

- A desconsideração da quantia de 39.815 contos, que a AF liquidou indevidamente (alínea b);

- A preterição por parte da AF de 3% do valor de vendas de bens em 2ª mão (alínea c).

Vejamos então.

3.1. Antes de qualquer outra análise, vejamos a segunda questão que o recorrente suscita à, ou seja, a alegada “desconsideração da quantia de 39.815 contos, que a AF liquidou indevidamente”.

E já se perceberá qual a razão.

Olhando o probatório, repetimos o que, sobre o ponto, aí se diz, no ponto 6 da alínea I) do probatório:

“Foi demonstrado no n.º 41 que os Serviços de Administração do IVA liquidaram, no mínimo, 39.815 contos de IVA injustificadamente, valor correspondente ao imposto não deduzido na compra de viaturas vendidas em 1987, 1988 e 1989, implicando que as vendas dos mesmos veículos ficassem sujeitas ao regime especial do Decreto-Lei n.º 504-0/85, em vez do regime geral”.

Da leitura deste ponto pensar-se-ia que o Tribunal dera como provado que realmente a AF tinha liquidado indevidamente, e pelo menos, 39.815 contos de IVA. E o passo seguinte seria saber quais as consequências dessa liquidação indevida, nomeadamente se tal importância tinha sido ou não considerada na liquidação impugnada.

Mas não é assim.

Vejamos porquê.

Reportando-se a este ponto, escreveu-se especificamente no acórdão recorrido (fls. 944):

“E quanto à factualidade constante dos n.ºs. 5 e 6 da alínea I) do Probatório, importa ter em consideração o que também consta no segmento inicial de tal alínea, ou seja, que se trata das conclusões que são formuladas no relatório de perícia efectuada no âmbito do processo de impugnação que, com o n.º 269/94, correu termos na 2ª secção do 4º Juízo do extinto TT de 1ª Instância de Lisboa. E, como tal, a factualidade ali tida como provada é, apenas, a de que nesse relatório de perícia foram formuladas aquelas conclusões (mas daqui não se segue que, necessariamente, a factualidade conclusiva delas constante esteja provada”.

Quer isto dizer que, apesar de levar este ponto ao probatório, constata-se que o Tribunal recorrido não fez qualquer julgamento sobre o ponto em questão.

Ou seja, fica sem se saber se está ou não provado se foi liquidado indevidamente um determinado (e considerável) montante de IVA.

Julgamento que era possível de fazer, até porque uma liquidação desse tipo prova-se através de documento.

Julgamento que o Tribunal recorrido tem necessariamente que fazer.

Demais que um raciocínio daquele tipo, poder-nos-ia levar mais longe, perguntando-se então se o tribunal recorrido, no tocante ao relatório da fiscalização, dá como provados os factos dele constantes ou, ao invés, quer apenas significar que está apenas provado tão só que estão nele inscritos esses factos.

E diz-se isto porque se escreveu na alínea B) do probatório:

“Em 1991, foi efectuada uma fiscalização à impugnante, no âmbito do IVA, abrangendo os exercícios de 1986 a 1989, cujo relatório se encontra junto por fotocópia a fls. 421 a 439 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido, no decurso da qual foram detectadas irregularidades, nomeadamente...”.

É uma situação paralela à anterior e que, na esteira do que se disse no tocante ao ponto I. 6. do probatório, o Tribunal *a quo* terá que clarificar.

É pensável que o Tribunal queira dizer que considera tais factos, constantes do relatório, como provados. Mas um raciocínio do mesmo tipo poderá levar-nos à dúvida.

Impõe-se assim a ampliação da matéria de facto, no sentido do tribunal *a quo* determinar se sim ou não foi liquidado indevidamente IVA no valor de 39.815 contos. E efectuada tal julgamento, deverá o tribunal tomar posição específica sobre tal ponto, nomeadamente as consequências jurídicas que dele devem advir para a liquidação impugnada.

De passo, e atentas as dúvidas acima expressas, o Tribunal *a quo* deverá igualmente tomar posição sobre o relatório da inspecção, dizendo expressamente se sim ou não considera provados os factos dele constantes.

Com isto será então igualmente possível responder à primeira questão suscitada, a que acima se fez referência.

Fica de remissa a terceira questão, que não pode obter neste momento qualquer resposta.

4. Face ao exposto acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, para que a causa seja de novo julgada em 2ª Instância, com ampliação da matéria de facto, nos termos atrás referidos, se possível pelos mesmos Juízes, o que se ordena nos termos do art.º 729º, 3, do CPC.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

**Acórdão de 19 de Setembro de 2007.****Assunto:**

*Contra-ordenação fiscal. Prescrição do procedimento. Interrupção do prazo. artigos 35º do código de Processo Tributário e 121º do Código Penal.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do artigo 35º do Código de Processo Tributário, o procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos, a contar do momento da prática da infracção – n.º 1 -, interrompendo-se com “qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa”.*
- II — Todavia, segundo o disposto no artigo 121º, n.º 3, do Código Penal, a prescrição tem sempre lugar “quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade”.*
- III — Tal inciso normativo não consagra um novo prazo de prescrição a se, mas apenas um limite máximo do prazo de prescrição que, assim, nunca o poderá exceder.*
- IV — De outro modo, sairia frustrado o escopo legal de evitar a eternização do prazo, pela verificação de sucessivas interrupções e consequentes renovações, com óbvio sacrifício da paz jurídica e das próprias finalidades da sanção.*

Processo n.º 453/07-30.

Recorrente: Dores Osório – Atelier de Design, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Dores Osório – Atelier de Design, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que manteve “a decisão de aplicação de coima”, nos presentes autos de contra-ordenação instaurados à arguida, por falta de pagamento de IVA.

Fundamentou-se a decisão em não estar ainda decorrido o prazo de prescrição do procedimento judicial por não decorridos os sete anos e meio em causa, nos termos das disposições combinadas dos artigos 35º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 121º do Código Penal, sendo que também se não verifica a “nulidade insuprível por falta [de] indicação precisa da norma punitiva” ou qualquer outra prevista na alínea b) do artigo 212º daquele primeiro diploma legal, pois que se “refere, de forma clara, as razões de facto, bem como as normas punitivas”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*A) É objecto deste recurso a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 9 de Junho de 2006, que decidiu considerar não verificada a prescrição do procedimento contra-ordenacional bem como qualquer nulidade e em consequência manter a decisão, proferida em 23.09.2005, pelo Chefe de Divisão de Tributação e Justiça Tributária, por delegação de competências do Director de Finanças de Viana do Castelo, no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 2321-00/600493.8, de aplicação de uma coima de 2 500 Euros, por ter sido apresentada a declaração de IVA relativa ao mês de Dezembro de 1999, não acompanhada do integral meio de pagamento.*

*B) A decisão objecto de recurso deve ser revista pois não só constitui errada interpretação das disposições relativas à prescrição do procedimento contra-ordenacional reguladas no artigo 35º, do Código de Processo Tributário (e sucessivamente no artigo 119º da Lei Geral Tributária e no artigo 33º do Regime Geral das Infracções Tributárias que mantiveram o prazo de prescrição de 5 anos) e no artigo 121º do Código Penal,*

*C) Como também configura indevido entendimento da disposição sobre os requisitos da decisão que aplica a coima constantes quer do artigo 212º, n.º 1, alínea b) do CPT, quer do artigo 79º do Regime Geral das Infracções Tributárias RGIT (lei em vigor à data em que foi praticado o acto administrativo que se contesta).*

*D) O Recorrente recorreu judicialmente da decisão administrativa que lhe aplicou uma coima de 2 500 Euros prevista no artigo 29º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJI-FNA) por ter infringido o disposto no artigo 26º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, com base no facto de o procedimento se encontrar prescrito à data em que foi aplicada a decisão e de existir uma nulidade insuprível resultante da não indicação precisa da norma punitiva.*

E) Relativamente à prescrição do procedimento a sentença recorrida avaliou, de forma correcta, os factos em causa, tendo no entanto errado ao não revogar a decisão por prescrição.

F) A Infracção cuja legalidade se discute foi praticada em 15.02.2000, em resultado de, relativamente ao período de 99-12T, não ter sido entregue, dentro do prazo legal, a totalidade do IVA devido.

G) O Recorrente foi notificado em 18.07.2000 de que tinha sido instaurado o processo de contra-ordenação e de que devia apresentar a sua defesa. Apenas em 10.10.2005 foi notificado da decisão de aplicação da coima.

H) Não há causas de suspensão a considerar.

I) O termo inicial do prazo de prescrição ocorre com a prática da infracção, pelo que no presente caso tem-se por consumada no dia em que devia ter sido entregue a declaração periódica de IVA acompanhada de meio de pagamento, ou seja, em 15.02.2000.

J) A notificação para apresentar a sua defesa em 18.07.2000 constitui, no caso em apreço, a única causa de interrupção da prescrição do procedimento.

K) O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional é, nos termos do artigo 35º do CPT, de 5 anos.

L) A sentença considerou que o procedimento não estava prescrito tendo em conta que com a interrupção do prazo se inutilizou todo o tempo recorrido, iniciando-se um novo prazo de 5 anos, para efeitos de prescrição, e que, com a nova contagem não tinha sido ultrapassado o limite imposto no artigo 121º do Código Penal.

M) A interpretação que terá feita à disposição contida no artigo 121º do Código Penal traduz-se num alargamento do prazo de prescrição, de cinco para sete anos e meio, quando o fundamento do disposto nesta norma é tão-somente impedir que o prazo de prescrição se eternize com as sucessivas renovações.

N) Não há dúvidas que o prazo de prescrição, contado desde o último facto constitutivo da sua interrupção, é de cinco anos. O que sucede é que existe um duplo limite já que a norma do Código Penal estabelece que esse prazo, desde o seu início e ressalvado o período de suspensão, não poderá ultrapassar os sete anos e meio.

O) E se é certo, que o termo do prazo de sete anos e meio, contados desde a data da infracção, ainda não ocorreu, o prazo de cinco anos a contar do último facto com efeito interruptivo (18.07.2000) já tinha sido ultrapassado na data em que o recorrente foi notificado da decisão (10.10.2005).

P) Sobre matéria semelhante àquela que aqui se discute existem inúmeras decisões jurisprudenciais entre as quais os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 00655/98 e n.º 00421/05, de 20.04.2006 e de 16.03.2005 respectivamente, e o Acórdão de Supremo Tribunal Administrativo n.º 021573, de 14.03.99, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Q) Como nesses e noutros Acórdãos se refere, a aplicação do artigo 121º do Código Penal permite afirmar que o procedimento, prescreve, o mais tardar, ou dito de outro modo, caso não se completasse em data anterior, quando desde o seu início e ressalvado o prazo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

R) Sublinha-se a afirmação: o mais tardar, isto é, pode a prescrição ocorrer antes do termo do período consagrado no artigo 121º do Código Penal.

S) No caso em apreço, como o prazo de prescrição se interrompeu em 18.07.2000, começando a correr um novo prazo de cinco anos, este completou-se em 18.07.2005.

T) Termos em que a decisão proferida não se encontra devidamente fundamentada pelos factos considerados assentes, errou ao não ter revogado a decisão, com base no facto de se encontrar prescrito o procedimento contra-ordenacional, violando assim o disposto no artigo 35º do CPT (e no mesmo sentido o artigo 119º da LGT) assim como o 121º do CP.

U) Nestes termos, ao pugnar pela não existência da prescrição do procedimento a decisão encontra-se ferida do vício de violação de lei, devendo ser revogada, substituindo-a por outra que ordene o arquivamento dos autos.

V) Sem prejuízo do anteriormente exposto a sentença recorrida interpreta erradamente as disposições legais sobre os requisitos da decisão que aplica a coima (ainda que a sentença refira o artigo 212º, n.º 1, alínea b), do CPT, esta norma tem exacta correspondência no artigo 79º, n.º 1, alínea b) do RGIT, diploma em vigor à data em que foi proferida a decisão administrativa de aplicação da coima, pelo que se mostra indiferente avaliar o cumprimento dos requisitos à luz de um ou de outro normativo).

W) A simples menção ao artigo 29º, não é suficiente para indicar a norma punitiva, pelo que contrariamente ao afirmado, a decisão administrativa de aplicação da coima não refere de forma clara as razões de facto e as normas punitivas.

X) Como também foi já avaliado em inúmeras decisões da Jurisprudência, das quais se refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo n.º 00303/03, de 24/06/2003, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), a decisão que aplica a coima deve também conter a indicação precisa das normas violadas e punitivas, requisito que não se satisfaz com a referência de que a conduta é punível pelo artigo 29.º do RJFNA (...), sem que se concretize a norma concretamente aplicada. Este preceito - artº 29º do RJFNA, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 127-B/97, de 20 de Dezembro - é constituído por nada menos que nove números,

*um deles com seis alíneas, motivo por que a decisão administrativa ao indicar simplesmente o artº 29º do RJFNA, ao invés de indicar precisamente o normativo concretamente aplicado não cumpriu com a exigência legal de indicar a norma punitiva”.*

*Y) A sentença que se contesta considera que é suficiente que a decisão administrativa mencione que “a recorrente incorreu na coima prevista no n.º 2 e 9 do RJFNA”. No entanto, os números referidos - que se reportam apenas aos limites da coima e não, concretamente, à norma punitiva - é feita apenas para justificar o montante fixado e não para indicar qual a norma punitiva.*

*Z) Assim, a menção a estes dois números ainda que necessária, não basta “para aferir relativamente à decisão que aplicou a coima, da veracidade dos factos imputados ao arguido e da correcção da subsunção legal efectuada, para assim «assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram» Cfr JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, nota 1 ao artº 212º do CPT, pg 1209. É afinal o próprio direito de defesa que está em jogo”. [Conforme, ponto 2.2.2. do citado Acórdão do TCA]*

*AA) Contrariamente ao afirmado na sentença o facto do n.º 2 do artigo 29.º do RJFNA remeter para o n.º 1 da mesma norma não “é menção suficiente para aferir a veracidade dos factos imputados à arguida a subsunção legal e ainda permitir o exercício efectivo dos direitos de defesa”.*

*BB) Destarte, ao não ter considerado que a falta dos requisitos legais de aplicação da coima constitui uma nulidade insuprível no processo de contra-ordenação, que tem por efeito a anulação da decisão e dos termos subsequentes do processo, a sentença violou o disposto no artigo 79º e no artigo 63º, n.º 1, alínea d), n.º 3 e n.º 5, ambos do RGIT.*

*Não houve contra-alegações.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, “pela procedência dos fundamentos levados às conclusões A) a U) das alegações, onde se faz a melhor interpretação do artigo 121º, n.ºs 2 e 3 do Código Penal; na verdade, a sentença recorrida foi proferida em 9 de Junho de 2006, muito depois do fim do prazo de 5 anos contados a partir de 18 de Julho de 2000, data da primeira e única causa de interrupção do procedimento contra-ordenacional”.

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

*E, em sede factual, vem apurado que:*

*A recorrente deu entrada da declaração periódica de IVA relativa a Dezembro de 1999, tendo autoliquidado a importância de € 13.382,04, de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*

*A recorrente entregou a declaração periódica, acompanhada da quantia de € 2.159,09, em 10.02.2000.*

*A apresentação da declaração periódica de IVA foi efectuada pela arguida em 10.02.2000, acompanhada do pagamento de € 2.159,09 quando deveria ser de € 13.382,04.*

*A arguida não entregou nos Cofres do Estado o valor de € 11.222,95.*

*O cumprimento da obrigação tinha por data limite 15.02.2000.*

*O auto de notícia foi exarado a 07.06.2000.*

*A notificação pelo Serviço de Finanças à recorrente foi em 18.07.2000, dando-lhe conhecimento que contra ela tinha sido intentada o presente processo.*

*Em 04.08.2000 a arguida requereu o pagamento voluntário da coima.*

*A recorrente em 16.08.2000 procedeu ao pagamento do IVA em falta acrescida dos encargos legais.*

*Em consequência, foi a recorrente condenada na coima de € 2.500,00, decisão de que ora recorre.*

*Desta decisão foi a arguida notificada em 10.10.2005, tendo interposto recurso em 26.10.2005.*

*Vejamos, pois:*

**QUANTO À PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTRA-ORDENACIONAL:**

Como resulta do probatório, a arguida foi condenada na coima de € 2.500,00 por, com a entrega da declaração periódica de IVA relativa a Dezembro de 1999, ter auto-liquidado apenas a quantia de € 2.159,09, quando a devida era de € 13.782,04.

Mais dali se vê, com interesse para a dilucidação da presente questão, que a mesma arguida foi notificada de que contra ela tinha sido instaurado o presente processo, em 18 de Julho de 2000, tendo sido notificada da decisão de aplicação da coima em 10 de Outubro de 2005.

Por outro lado, nos termos das disposições combinadas dos artigos 26º, n.º 1, e 40º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, a referida obrigação de entrega do imposto deveria ter sido cumprida até 15 de Fevereiro de 2000.

Ora, o prazo de prescrição do procedimento era, à data da prática da infracção, de 5 anos – artigo 35º, n.º 1, do Código de Processo Tributário -, interrompendo-o – n.º 4 – “qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa”.



Tal interrupção verificou-se com a predita notificação, de 18 de Julho de 2000, inutilizando-se, assim, o prazo anteriormente decorrido e começando a contar-se novo prazo de 5 anos – cfr. ALFREDO DE SOUSA E JOSÉ PAIXÃO, *CPT anotado*, 4.<sup>a</sup> edição, p. 425, nota 5.

Pelo que, aquando da referida notificação, em 10 de Outubro de 2005, já haviam decorrido mais de 5 anos, contados daquela interrupção, em 18 de Julho de 2000.

Sendo que não existem quaisquer causas de suspensão a considerar – cfr. os n.<sup>os</sup> 2 e 3 do dito artigo 35.<sup>o</sup>.

E a tal não obsta, ao contrário do que vem decidido, o disposto no artigo 121.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 3, do Código Penal (aplicável em matéria contra-ordenacional), tal como é jurisprudência uniforme – cfr., por todos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Junho de 2003 – recurso n.<sup>o</sup> 0503/03, de 29 de Setembro de 2004 – recurso n.<sup>o</sup> 0521/04, de 30 de Novembro de 2004 – recurso n.<sup>o</sup> 01017 e de 18 de Maio de 2005 – recurso n.<sup>o</sup> 01291/04 -, nos termos do qual “a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade”.

É que tal inciso normativo constitui apenas um limite à concretização do prazo prescricional, não prejudicando a contagem do “normal” prazo da prescrição.

Isto é, a referida disposição não constitui um novo prazo de prescrição, a considerar a par dos demais.

Tal constitui, até, um absoluto contra-senso pois, como argutamente observa a recorrente, o fundamento da norma é impedir que o prazo de prescrição se eternize com sucessivas e intermináveis renovações, por interrupção, com óbvio sacrifício da paz jurídica e das próprias finalidades da sanção.

Assim, o prazo de prescrição é de 5 anos mas sempre com o predito limite, sejam quais forem as interrupções e embora”ressalvado o tempo de suspensão”.

Em conclusão: está, pois, prescrito, nos autos, o procedimento judicial.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se extinto o procedimento contra-ordenacional, com o consequente arquivamento dos autos.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 19 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Iva. Aluguer de longa duração. Caução. Pagamento antecipado. Juros compensatórios.*

### Sumário:

- I — Os conceitos de caução e garantia utilizados no artigo 9.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 28 alínea b) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na falta de tratamento pelas leis fiscais, são os da lei civil, designadamente, o artigo 440.<sup>o</sup> do Código Civil.*
- II — A entrega em numerário que uma sociedade que se dedica ao aluguer de longa duração exige dos seus clientes, no início do contrato, usando-o como outra qualquer disponibilidade, não o restituindo ao cliente, mas pagando-se por ele das rendas, à medida do seu vencimento, não constitui uma garantia, nos termos da lei civil, mas um pagamento adiantado.*
- III — Nessa circunstância, e porque se não trata de uma garantia, a entrega consubstancia uma transacção sujeita a imposto, já que não é abrangida pela referida norma de isenção do artigo 9.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 28 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*
- IV — Se, nas descritas circunstâncias, a liquidação só ocorrer a final dos contratos de aluguer de longa duração, são devidos juros compensatórios.*

Processo n.<sup>o</sup> 459/07-30.

Recorrente: M.G.S. – GESTÃO DE FROTAS, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **AXUS PORTUGAL – GESTÃO DE FROTAS, S. A.** (antes designada **M.G.S. – GESTÃO DE FROTAS, S. A.**), com sede em Lisboa, recorre da sentença de 13 de Fevereiro de 2007 do Mm.<sup>o</sup> Juiz

do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial de actos de liquidação adicional de juros compensatórios relativos a imposto sobre o valor acrescentado.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A interpretação feita pelo tribunal *a quo*, que considerou as quantias entregues a título de caução como antecipação do cumprimento da obrigação, nos termos do art.º 440.º do CC, não pode proceder.

2.

Nos termos do art.º 624.º do Código Civil (CC) - aplicável *ex vi* do art.º 2.º, alínea d) e 11.º n.º 2, ambos da Lei Geral Tributária – se alguém for obrigado ou autorizado por negócio jurídico a prestar caução, é permitido prestá-la por meio de qualquer garantia, real ou pessoal.

3.

A caução é uma garantia especial das obrigações e a sua natureza depende da vontade das partes.

4.

De acordo com o n.º 1 do art.º 623.º do CC, se alguém for obrigado ou autorizado por lei a prestar caução, sem se designar a espécie que ela deve revestir, **pode a garantia ser prestada por meio de depósito de dinheiro**, títulos de crédito, pedras ou metais preciosos, ou por penhor, hipoteca ou fiança bancária e não é o facto de as garantias prestadas se diluírem nas disponibilidades financeiras da Recorrente que lhes retira essa natureza.

5.

A caução, quando efectuada por meio de depósito em dinheiro, é havida como penhor, por força do art.º 666.º, n.º 2 do CC, seguindo o regime deste.

6.

O penhor confere ao credor o direito à satisfação do seu crédito, bem como dos juros, se os houver, com preferência sobre os demais credores, pelo valor de certa coisa móvel (no caso, dinheiro) pertencentes ao devedor ou a terceiro, o qual (o penhor) **só produz efeitos pela entrega da coisa empenhada.**

7.

Aliás, não é característica do regime jurídico do penhor de coisas (no caso, uma caução sob a forma de depósito bancário) que o respectivo objecto seja depositado num cofre e não em conta bancária do credor pignoratício.

8.

A redução do valor da garantia, operada por dedução no valor das rendas a pagar pelos clientes, não se traduz numa alteração da natureza da garantia prestada.

9.

Não existe qualquer disposição legal na qual se imponha que a garantia se mantenha incólume até ao cumprimento da obrigação.

10.

Sendo certo que a garantia se limita aos bens suficientes para assegurar o direito do credor (cfr. art.º 625.º, n.º 2, do CC), **podendo ser reduzida à medida em que as obrigações garantidas também diminuam.**

11.

Foi entendimento do TCA Sul que “[...] se o penhor pode ser extinto mesmo antes de extinta a obrigação que visava garantir (já que a extinção da obrigação não é exigida nos termos do disposto no art.º 677º do CC), **nada impede**, salvo melhor opinião, **que o penhor possa ir sendo reduzido ao longo do tempo e na proporção acordada pelas partes [...]**” (sublinhado nosso).

12.

E ainda que, “Para além disso, **dada a natureza da coisa empenhada**, dinheiro, **nada impede que o penhor se possa ir reduzindo gradualmente**, na medida em que as obrigações da [Locatária], **se vão também reduzindo** por obra/consequência da redução dos anos do contrato.”

13.

Assim sendo, **entendemos que a quantia entregue no início dos contratos tem a natureza de uma verdadeira garantia, e, nesses termos, isenta de IVA de acordo com o disposto no art.º 9.º, n.º 28 alínea b) do Código do IVA não sendo devidos os juros compensatórios liquidados pela Administração tributária.**

**Termos em que deve ser anulada a sentença recorrida, com as devidas consequências e devolvidas à Recorrente as quantias pagas a título de juros compensatórios, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos previstos no art.º 100.º da Lei Geral Tributária (...).**

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz proferiu despacho em que manteve a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento:

«Dispõe o art. 9.º, n.º 28.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado que beneficiam da isenção do IVA certas operações que são qualificadas como bancárias ou financeiras, nomeadamente a negociação e a prestação de fianças, avales, cauções e outras garantias, bem como a administração ou gestão de garantias de créditos efectuada por quem os concedeu (al. b).

Contém aquela disposição uma lista limitativa das operações abrangidas pelo benefício da isenção, consubstanciando situações excepcionais, sendo a mesma de interpretar, tal como todas as normas relativas a isenções fiscais, de uma forma estrita.

Daí resulta que só as operações ali expressamente incluídas devem beneficiar da isenção de tributação em IVA.

Ora a caução é uma garantia especial das obrigações que pode ser imposta ou permitida por lei, decisão judicial ou convenção, relativamente a uma obrigação futura ou de objecto não determinado.

Em regra, a prestação de caução destina-se a prevenir o cumprimento de obrigações que possam vir a ser assumidas por quem exerça uma certa função ou esteja adstrito à entrega de bens ou valores alheios.

A caução tem assim a finalidade de assegurar a satisfação da responsabilidade do devedor, devendo ser reembolsada no caso de cumprimento pontual da obrigação.

No caso, resulta da decisão recorrida que a prestação paga pelos clientes no início do contrato reveste natureza diversa, pois que, não só se dissolve nas disponibilidades da empresa, sendo depositada numa conta sua, como também não é reembolsada, mesmo no caso de cumprimento pontual das obrigações.

Assim sendo, como bem andou a sentença recorrida ao considerar que tal prestação não terá a natureza de caução mas sim de uma verdadeira antecipação de cumprimento».

2. Vem fixada a seguinte factualidade:

«1)

A actividade da impugnante durante o ano de 1993 consistiu, essencialmente, na venda directa e no aluguer de longa duração.

2)

Os clientes da impugnante, ao celebrarem um contrato de ALD com a mesma, entregaram um montante que se dissolve nas disponibilidades da empresa em virtude do depósito do mesmo se efectuar numa conta da empresa.

3)

A impugnante foi objecto de fiscalização externa pelos SIT, em cumprimento de ordem de serviço de 14/12/1995, tendo sido apurado IVA em falta e respectivos juros compensatórios, em virtude da impugnante não ter procedido à liquidação e entrega do imposto devido nos prazos legais.

4)

A impugnante foi notificada das liquidações em causa em 30/10/1998 (vd. fls. 83 e ss. dos presentes autos).

5)

Em 31/3/1999 foi interposta reclamação graciosa que, não tendo sido objecto de decisão, se presumiu tacitamente indeferida.

6)

A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 8/10/1999».

3.1. Em acção de fiscalização, apurou a Administração Tributária que entre as actividades a que se dedica a recorrente conta-se o aluguer de longa duração. No âmbito dos respectivos contratos, a recorrente exige aos seus clientes a entrega de uma quantia que deposita nas suas contas bancárias e

das quais retira, à medida do seu vencimento, o correspondente às rendas que lhe são devidas, só a final do contrato liquidando o IVA atinente ao valor inicialmente cobrado.

Entendeu a Administração Tributária que as entregas feitas à recorrente no início dos contratos, por não serem devolvidas aos depositantes, nem por ela conservadas, mas depositadas, passando a integrar as suas disponibilidades financeiras, das quais vai retirando, à medida do respectivo vencimento, as rendas devidas pelos clientes, não têm a natureza de caução, mas a de adiantamento de pagamento, enquadrando-se na previsão do artigo 8º n.ºs 1 alínea c) e 2 do Código do IVA (CIVA), e não na do artigo 9º n.º 28 alínea b) do mesmo diploma.

E, assim, porque o IVA só fora liquidado a final dos contratos, devendo sê-lo aquando do recebimento das aludidas quantias, a Administração liquidou juros compensatórios.

Sem contestar a factualidade invocada pela Administração Tributária, no tocante ao recebimento e uso que faz daquelas entregas dos seus clientes, a ora recorrente, impugnando a liquidação, argumentou que essas quantias constituem cauções, irrelevando que as não guarde, mas disponha delas, estando, por isso, as operações isentas de IVA, que só incide a final do contrato, pois só então perdem a natureza de garantia.

A sentença não acolheu o entendimento da impugnante, antes concordou com o da Administração, mantendo a liquidação.

Nas suas alegações de recurso, a recorrente reedita a inicial argumentação, acrescentando que o regime legal aplicável é o do penhor, invocando as disposições dos artigos 623º n.º 1, 666º n.º 2, 625º n.º 2 e 677º do Código Civil.

3.2. Não vem questionado que as entregas iniciais efectuadas à recorrente pelos seus clientes, no âmbito dos contratos de aluguer de longa duração, integram, em regra, transacções sujeitas a IVA. Só assim não será se puderem enquadrar-se na norma de isenção do artigo 9º n.º 28 alínea b) do Código do IVA (CIVA), que se refere à «negociação e prestação de fianças, avales, cauções e outras garantias, bem como a administração ou gestão de garantias de créditos efectuadas por quem os concedeu».

Na falta de definição, em sede normativa fiscal, do que seja uma garantia, e do respectivo regime, há que adoptar a noção dada pela lei civil, obedecendo, aliás, ao ditame do artigo 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

Ora, a caução pode ser imposta ou autorizada por lei, por negócio jurídico ou por imposição judicial, sendo em qualquer dos casos lícita a sua prestação por qualquer garantia, designadamente, por meio de depósito de dinheiro, conforme resulta do disposto nos artigos 623º n.º 1 e 624º n.º 1 do Código Civil.

No nosso caso, nada aponta para a existência de uma obrigação legal ou judicial de prestar caução, pelo que tal obrigação só poderá resultar de negócio jurídico – designadamente, do contrato de aluguer de longa duração.

É o que pretende a recorrente: os seus clientes efectuaram o depósito de quantias em dinheiro, no âmbito daqueles contratos, para assegurar ou garantir o cumprimento das obrigações assumidas.

Mas o certo é que se não apuraram quaisquer factos – nem a impugnante os alegou – de onde resulte que os seus contraentes assumiram a obrigação de prestar caução. E, nos termos da disposição do artigo 440º do Código Civil, a entrega a um dos contraentes, pelo outro, de «coisa que coincida, no todo ou em parte, com a prestação a que fica adstrito, é (...) havida como antecipação total ou parcial do cumprimento, salvo se as partes quiserem atribuir à coisa entregue o carácter de sinal».

Nada se provando sobre os termos do contrato, e na falta de elementos esclarecedores da vontade das partes, as entregas feitas à recorrente devem, assim, haver-se como antecipação das rendas a que se obrigaram os locatários, e não como caução. Isto sem prejuízo de lhes não ser alheia a função de garantia: também o sinal a que se refere o artigo 440º citado cumula, frequentemente, a função de garantia com a de início de pagamento.

Porém, só a prestação de garantia, que não o pagamento antecipado, está ao abrigo da norma de isenção do artigo 9º n.º 28 alínea b) do CIVA. Sendo as entregas que nos ocupam entendidas, por força da lei, como antecipação do cumprimento, e não como garantia, não podem gozar da isenção que o CIVA só atribui à garantia, mas não confere ao pagamento antecipado.

Diga-se, por último, que as referências que a recorrente faz ao regime do penhor e sua redução não lhe aproveitam. É verdade que a lei considera o depósito de dinheiro feito por aquele que está legalmente obrigado ou autorizado a prestar caução como penhor, mas tal é, para o caso, irrelevante, pois o penhor não está nem mais nem menos abrangido pela isenção de IVA do que qualquer outra garantia, já que todas beneficiam dela. A questão não está, pois, em qualificar a suposta garantia, mas em saber se as entregas feitas à recorrente o foram a esse título, se a título de pagamento antecipado. E, sendo este último o caso, como se viu que é, não há que falar em garantia – penhor ou outra.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

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

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

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

**Acórdão de 19 de Setembro de 2007.****Assunto:**

*IVA. Locação de imóveis. Isenção. Reembolso.*

**Sumário**

- I — Os sujeitos passivos que, nos termos dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do CIVA, renunciarem à isenção referida no n.º 30 do artigo 9.º do mesmo Código, terão direito à dedução do imposto suportado, não lhe sendo, todavia, permitido efectivar a dedução ou solicitar o respectivo reembolso antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação dos imóveis.*
- II — A exigência dessa formalidade é absolutamente essencial, atenta a natureza do imposto em causa.*
- III — A celebração de contrato de locação apenas em 31/10/97, ainda que reportando os seus efeitos a 1/2/95, não tem a virtualidade de validar o reembolso efectivado em 06/95, uma vez que à data em que a impugnante solicitou o pedido de reembolso ela ainda não reunia os requisitos previstos na lei para ter direito ao mesmo e, por isso, tal situação violar expressamente o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 241/86, de 20 de Agosto.*

Processo n.º: 460/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Difusão – Sociedade Imobiliária, SA.

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, inconformado com a sentença do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Difusão – Sociedade Imobiliária, SA, com sede em Maia, do despacho que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IVA n.º 98017405, referente ao ano de 1995, no montante de 300.987.765\$00, e contra a liquidação de juros compensatórios n.º 98017404, referente ao período 95/06, no montante de 105.222.723\$00, e, em consequência, anulou as liquidações impugnadas e declarou o direito da impugnante a ser indemnizada, nos termos previstos no artigo 53.º da LGT, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A questão controvertida nos presentes autos respeita à verificação ou não, por parte da impugnante, dos pressupostos para a renúncia à isenção de IVA prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA e regulamentada pelo DL n.º 241/86, de 20/08.

2. De harmonia com o estabelecido no artigo 9.º, n.º 30 do CIVA, a actividade de locação de imóveis é uma actividade isenta de imposto, pelo que, em consequência, o direito à dedução do imposto suportado nas transacções praticadas nesse âmbito é excluído por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

3. Segundo o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA poderão renunciar à isenção referida no n.º 30 do artigo 9.º os sujeitos passivos do imposto que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos do imposto.

4. Para exercer a renúncia à isenção citada, o locador deve apresentar declaração, de modelo aprovado, de que conste o nome do locatário, a renda ou preço e demais condições do contrato.

5. Comprovados os pressupostos legais necessários à renúncia à isenção a administração fiscal emite um certificado, isento de selo, que será exibido aquando da celebração do contrato.

6. Pelo que, não é permitido efectuar a dedução do imposto apurado relativa a cada imóvel, nem solicitar o respectivo reembolso, antes da celebração do contrato de locação de imóveis, cfr. o n.º 2 do artigo 4.º do DL n.º 241/86.

7. Tal como foi dado como provado, a impugnante, à data do pedido do reembolso, não tinha celebrado qualquer contrato de locação, mas apenas um contrato de promessa de arrendamento.

8. O contrato-promessa integra uma realidade jurídica distinta do contrato prometido.

9. Na data do nascimento da obrigação tributária, o contrato de locação para ser válido teria de ser celebrado por escritura pública nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo DL n.º 321-B/90, de 15 de Outubro.

10. A existência e subsequente apresentação do contrato de locação, entendido este no sentido de contrato celebrado por escritura pública, é formalidade absolutamente essencial no mecanismo da renúncia à isenção de IVA no sector da locação de imóveis e posterior reembolso do imposto suportado.

11. Esta exigência decorre inclusive do próprio preâmbulo do aludido Dec.-Lei n.º 241/86.

12. A atribuição de efeitos retroactivos ao contrato de arrendamento celebrado por escritura pública é matéria que cabe no âmbito do princípio da liberdade contratual consagrado no artigo 405.º do Código Civil.

13. A aplicação prática do princípio da liberdade contratual consagrado no artigo 405.º do CC deve, porém, ceder perante uma norma de carácter imperativo como é o caso de uma norma fiscal.

14. É verdade que as partes são inteiramente livres, tanto para contratarem, como para fixarem as relações contratuais que estabeleçam entre si, mas desde que não haja lei imperativa, ditames de ordem pública ou bons costumes que se lhe oponham.

15. É o significado da expressão vertida no artigo 405.º do CC: “*Dentro dos limites da lei...*”.

16. A actuação da impugnante, ainda que determinada pelo princípio da liberdade contratual, constitui uma clara manipulação e abuso das formas jurídicas, com o objectivo da obtenção de uma maior eficiência da sua carga fiscal.

17. Pelo que, decidindo como se decidiu, incorreu a douda sentença em erro de julgamento na aplicação do direito, pelo que a actuação da impugnante deve ser rejeitada e em conformidade ser mantida a estabilidade dos actos tributários de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios.

18. Caso assim não seja entendido, o que só por mera cautela de raciocínio se concede, sempre deverá ser admitido e aceite a formulação de um pedido subsidiário, atinente à obrigação de pagamento de juros compensatórios correspondentes ao período de tempo decorrente entre a data do reembolso e a data da celebração da escritura pública de arrendamento.

19. Aliás, a questão da manutenção na ordem jurídico-tributária da liquidação adicional dos juros compensatórios é até defendida pela douda sentença recorrida quando refere: “*(...) na situação dos autos, como refere a impugnante, quando muito poderia haver lugar ao pagamento de juros compensatórios correspondentes ao período de tempo decorrente entre a data do reembolso e a data da celebração da escritura pública de arrendamento (...)*”.

20. Os juros compensatórios têm, pois, a natureza de uma reparação civil, visando indemnizar o credor tributário pela perda da disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada oportunamente ou que foi indevidamente reembolsada, cfr. neste sentido, LGT anotada, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa.

21. Sobre este ponto em concreto, foi dado como provado que à data da obtenção do reembolso de IVA a impugnante não reunia os requisitos legais necessários para o efeito pois não existia o contrato de locação.

22. Sempre serão devidos juros compensatórios correspondentes ao período de tempo que medeia entre a data do reembolso e a data da celebração da escritura pública de arrendamento, pois existe um nexo de causalidade entre a actuação da impugnante conducente à obtenção ainda que temporalmente indevida do reembolso de IVA e o próprio reembolso do imposto.

23. Sendo assim, sempre será de manter a estabilidade do acto tributário no que concerne à liquidação adicional de juros compensatórios.

24. Decidindo em sentido contrário, a douda sentença cometeu erro de julgamento, infringindo o disposto no artigo 659.º, n.º 2 do CPC, aplicável por força do preceituado no art.º 2.º, alínea e), do CPPT.

25. A douda sentença sob recurso violou as disposições legais citadas.

Contra-alegando, veio a impugnante dizer que:

1. O ERFPP não impugnou a decisão sobre a matéria de facto (cfr. artigo 690.º-A do CPC).

2. Ficou provado que “*Através de escritura pública de arrendamento celebrada no dia 31 de Outubro de 1997, no 1.º Cartório Notarial do Porto, a impugnante deu de arrendamento à sociedade Modis – Distribuição Centralizada, SA, um prédio urbano, destinado a central de distribuição, sito no Lugar do Arneiro, freguesia e concelho de Azambuja, inscrito na matriz sob o artigo 3170, tendo o início do contrato sido reportado a 1 de Fevereiro de 1995 – cfr. fls. 78 a 85*”.

3. E ficou provado que “*A Modis – Distribuição Centralizada, SA*” ocupava o imóvel identificado em f), desde Fevereiro de 1995, pagando as correspondentes rendas”.

4. Assim, não pode deixar de se considerar outorgado e executado o contrato de arrendamento desde 01.02.1995, para os efeitos do artigo 4.º, n.º 2 do DL 241/86, de 20/8 (cfr. tb. Os artigos 232.º e 1022.º do CC).

5. Antes, portanto, do período a que se reporta o pedido de reembolso de IVA, Junho de 1995.

6. Aquele artigo 4.º, n.º 2 do DL 241/86, de 20/8, basta-se com a “celebração” do contrato de arrendamento, nada referindo quanto à forma que aquela “celebração” deve obedecer.

7. O que releva é a realidade dos factos e não aquilo que as partes “chamam” ao escrito.

8. As exigências de forma do RAU, no contrato de arrendamento, são estabelecidas no interesse das partes, em particular do inquilino; não no interesse ou para protecção do Fisco.

9. Em geral, a falta de escritura pública não inibe o locatário de demonstrar a existência de um contrato de arrendamento, através de outros meios de prova, designadamente recibos de renda.

10. O princípio contabilístico, e fiscal, da substância sobre a forma, obriga à consideração da realidade negocial independentemente da forma negocial adoptada (cfr. alínea f de “4 – Princípios Contabilísticos” fundamentais do POC, aprovado pelo DL n.º 410/89, de 21/11; e artigo 38.º da LGT).

11. Se as rendas pagas desde Fevereiro de 1995 foram tributadas em IRC, não faz sentido omitir a sua existência desde essa mesma data, para efeitos de IVA.

Sem prejuízo,

12. A própria AF, na informação n.º 2059, de 17.11.2000, sancionada por Despacho concordante do Exmo. Subdirector Geral dos Impostos, datado de 09.09.2001, junto aos autos, tem entendimento oposto ao aqui propugnado pelo ERFPP.

13. O mesmo se passa com os entendimentos do Exmo. Chefe do 1.º SF da Maia e dos SPIT do Porto expressos nestes autos.

14. Por força do artigo 68.º, n.º 4, alínea b) da LGT, a AF está vinculada às suas “orientações genéricas”.

15. Em lugar algum deste processo ficou provado, sequer indiciado, que tenha havido, por parte da impugnante, uma “*clara manipulação e abuso das formas jurídicas, com o objectivo de obtenção de uma maior eficiência da carga fiscal*”.

16. O que resulta, desde logo, do facto da escritura pública de arrendamento ter sido celebrada antes das liquidações aqui impugnadas (cfr. 3.1.d) e 3.1.f) dos factos provados).

Finalmente,

17. Não são devidos quaisquer juros compensatórios porque à data do reembolso do IVA já existia e estava a ser executado um contrato de locação.

18. Na pior das hipóteses, nunca a liquidação de juros compensatórios se poderia manter pelo valor liquidado, pois este foi apurado tendo por base um período temporal muito superior àquele que decorreu entre a data do reembolso e a data da celebração da escritura pública de arrendamento.

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 da causa, mostram-se provados os seguintes factos:

a). Na sequência de uma acção de fiscalização a que procederam os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção do Porto, foram efectuadas correcções à impugnante, em sede de IVA, relativamente ao ano de 1995 – cfr. relatório de fls. 18/25 do p. a. apenso.

b). Na sequência de tal acção, a Administração Tributária concluiu ter reembolsado indevidamente a impugnante de IVA no montante de 300.989.765\$00.

c). Da nota de fundamentação das correcções técnicas subjacentes à liquidação impugnada, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, consta o seguinte:

“1- Para além da compra e venda de imóveis, a actividade da empresa consistiu na construção de um imóvel, entre 1994 e 1995, no Lugar de Arneiro, freguesia e concelho de Azambuja, e seu arrendamento, actividade esta enquadrada como isenta nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA.

2- No entanto, a empresa optou pela renúncia à isenção de IVA relativamente ao referido imóvel (“prédio urbano destinado a armazenamento e entreposto de produtos, com a área coberta de 21.964,5 m<sup>2</sup> e descoberta de 143.955,5 m<sup>2</sup>”), nos termos dos n.ºs 4 a 7 do art.º 12.º do CIVA e do Dec. Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto.

3- Foi, pois, na sequência desta renúncia à isenção que a empresa solicitou no período 95-06 o reembolso de IVA, no valor de Esc. 300.989.765\$00, que após análise interna foi deferido pela sua totalidade.

4- O Decreto-Lei n.º 241/86 estabelece as formalidades e os condicionalismos a observar pelos S. P.s que decidem optar pela aplicação do IVA à transmissão ou à locação de bens imóveis ou partes autónomas. Na observância daqueles formalismos, a empresa:

a)- Solicitou e obteve o certificado a que aludem os n.ºs 4 e 6 do art.º 12.º do CIVA e o art.º 1.º do Dec.- Lei referido.

b)- No aspecto contabilístico, procedeu em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA – afectação real dos bens e serviços utilizados.

c)- Atempadamente deu cumprimento ao disposto no art.º 3.º do citado Dec. –Lei, dado que o Certificado de renúncia foi emitido em 08/05/95. A declaração do mês seguinte ao da emissão do certificado – Junho/95 – evidencia o valor de todas as aquisições e o imposto nelas contido relativamente ao imóvel e foi solicitado o reembolso.

5- Nos termos do n.º 2 do art.º 4.º do Dec. – Lei n.º 241/86, a empresa não pode solicitar o reembolso nos termos dos n.ºs 5 e 6 do art.º 22.º do CIVA antes da celebração do contrato de locação do imóvel. No entanto, o documento que titula a locação do imóvel é um contrato-promessa de arrendamento.

Esta situação não dá cumprimento ao pressuposto no referido Dec.-Lei pelo que somos de opinião que o pedido de reembolso foi deferido indevidamente e propomos uma liquidação adicional de IVA, relativamente ao período 95-06, de Esc. 300.989.765\$00.

d). No seguimento da referida fiscalização, a Administração Tributária emitiu, em 2 de Fevereiro de 1998, as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios que constituem o objecto da presente impugnação, no montante global de € 2.026.179,35.

e). A impugnante apresentou reclamação graciosa das referidas liquidações, a qual por decisão de 10 de Abril de 2002 foi totalmente indeferida – cfr. p. a. apenso.

f). Através da escritura pública de arrendamento celebrada no dia 31 de Outubro de 1997, no 1.º Cartório Notarial do Porto, a impugnante deu de arrendamento à sociedade “Modis – Distribuição Centralizada, SA” um prédio urbano, destinado a central de distribuição, sito no Lugar de Arneiro, freguesia e concelho de Azambuja, inscrito na matriz sob o artigo 3170, tendo o início do contrato sido reportado a 1 de Fevereiro de 1995 – cfr. fls. 78 a 85.

g). A “Modis – Distribuição Centralizada, SA” ocupava o imóvel identificado em f). desde Fevereiro de 1995, pagando as correspondentes rendas à impugnante.

h). A impugnante prestou garantia bancária no âmbito do processo de execução fiscal n.º 98103623 que corre termos pelo 1.º Serviço de Finanças da Maia para obter suspensão desse processo, o qual se destina a obter o pagamento das liquidações aqui impugnadas, conforme consta do documento de fls. 100 cujo teor se dá por reproduzido.

**III** – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo Juiz do TAF do Porto que julgou ter a impugnante direito à dedução do IVA na situação em apreço e, em consequência, ordenou a anulação da liquidação efectuada pela AF por à data desta reunir a impugnante os requisitos previstos no artigo 4.º, n.º 2 do DL 241/86, de 20 de Agosto. Vejamos.

A locação de bens imóveis está isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

Contudo, poderão renunciar a tal isenção, de acordo com o n.º 4 do artigo 12.º do CIVA, os sujeitos passivos que arrendem esses bens ou partes autónomas dos mesmos a outros sujeitos passivos do imposto, determinando o n.º 6 do citado normativo que, para exercer a renúncia prevista nos números anteriores, o locador ou o alienante deverão apresentar declaração, de modelo aprovado, de que conste o nome do locatário ou do adquirente, a renda ou o preço e demais condições do contrato e que, comprovados os pressupostos referidos naqueles números, a administração fiscal emitirá um certificado, isento de selo, que será exibido aquando da celebração do contrato ou da escritura de transmissão.

As formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidam optar pela aplicação do IVA à transmissão ou à locação de bens imóveis ou partes autónomas destes encontram-se estabelecidas no DL 241/86, de 20 de Agosto.

Dispõe o n.º 2 do artigo 4.º deste diploma que não será, todavia, permitido aos sujeitos passivos efectivar a dedução relativa a cada imóvel ou parte autónoma no imposto apurado em outros imóveis ou partes autónomas ou quaisquer outras operações, nem solicitar o respectivo reembolso nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do CIVA, antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação de imóveis.

Da matéria de facto provada resulta que a impugnante optou pela renúncia à isenção de IVA relativamente ao imóvel descrito nos autos, nos termos dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do CIVA e do DL 241/86, de 20 de Agosto, tendo solicitado no período 95-06 o reembolso do correspondente IVA, o qual lhe foi deferido.

No entanto, na sequência de acção de fiscalização a que a impugnante foi sujeita, veio a apurar-se que à data em que solicitara aquele reembolso a impugnante ainda não celebrara qualquer contrato de locação do imóvel em causa, o que só viria a suceder em 31 de Outubro de 1997, ou seja, não se mostrava preenchido o requisito previsto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 241/86, de 20 de Agosto.

Sendo a exigência dessa formalidade absolutamente essencial, atenta a natureza do imposto em causa, e como, de resto, se salienta expressamente no preâmbulo do DL que estabelece as formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidam optar pela aplicação do IVA à transmissão ou à locação de bens imóveis, ao nele se referir que “Nas normas especiais a que deve obedecer o exercício do direito à dedução nestes casos assume ainda particular relevância o seu reporte para a data da escritura ou do contrato de locação ...”.

A celebração do contrato de locação apenas em 31/10/1997, ainda que reportando os seus efeitos a 1/2/1995, não pode ter a virtualidade de validar o reembolso efectivado em 06/1995 já que isso violaria expressamente o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 241/86, de 20 de Agosto, uma vez que à data em que o pedido de reembolso foi solicitado pela impugnante esta não reunia ainda os requisitos previstos na lei para ter direito ao mesmo.



E nem se diga que esta situação é semelhante à que mereceu despacho concordante do Subdirector Geral dos Impostos de 9/9/2001 (v. fls. 93 dos autos) pois nesse caso tratou-se de uma situação em que o sujeito passivo ainda que tenha solicitado o reembolso numa altura a que ainda não lhe tinha direito o facto é que o mesmo só veio a ser reembolsado numa data em que já possuía as condições para o receber e, como tal, não tendo retirado benefícios desse facto, não faria sentido obrigá-lo a repor para, logo depois, regularizada a situação ele solicitar novamente o reembolso a que então já teria direito.

Contrariamente nesta situação a impugnante à data do reembolso ainda não possuía as condições para o receber, razão por que a sua manutenção geraria uma situação de benefício dum reembolso a que não tinha direito, pois só depois da celebração do contrato de locação a lei lhe permitia efectivar a dedução do imposto.

A legalidade da liquidação impugnada há-de aferir-se, neste caso, à data da efectivação do reembolso do imposto e não à data da liquidação que apenas pretende corrigir uma situação desconforme com a lei aplicável.

Por outro lado, quando, por facto imputável ao sujeito passivo, como é o caso, este beneficiar de reembolso a que não teria direito, são devidos juros compensatórios contados desde a data em que ele beneficiou daquele reembolso até à data do suprimento ou correcção da falta que o motivou (artigos 35.º da LGT e 89.º do CIVA).

E, sendo assim, também será de manter a liquidação efectuada no que concerne aos juros compensatórios.

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, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação judicial, e, em consequência, mantendo a decisão impugnada.

Custas pela impugnante na instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 19 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Pagamento da quantia exequenda antes da venda do bem penhorado. Extinção da execução.*

### Sumário:

*No processo de execução fiscal, por força do disposto no art. 265.º, n.º 3, do CPPT, se o pagamento da dívida exequenda for efectuado antes da venda do bem penhorado, o processo é extinto, não podendo prosseguir para cobrança de créditos reclamados.*

Processo n.º 205/07-30.

Recorrente: Centro Distrital de Segurança Social de Braga.

Recorrido: Armando Borges Araújo.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Centro Distrital da Segurança Social de Braga, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, na sequência do pagamento da dívida exequenda, antes da venda, indeferiu o requerimento em que aquele Centro solicitava o prosseguimento da execução para efectiva verificação, graduação e pagamento do crédito que reclamou, nos termos do disposto no art.º 920º, n.º 3 do CPC, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. O Recorrente reclamou créditos por contribuições e respectivos juros de mora no processo executivo supra identificado.

B. Atendendo que o Executado procedeu ao pagamento da quantia exequenda, o Recorrente requereu, ao abrigo do art.º 920º, 2 do CPC o prosseguimento da execução para efectiva verificação, graduação e pagamento do seu credito,

C. requerimento este que foi indeferido, nos termos conjugados dos arts 920º, 3 CPC, 733º CC e 246º CPPT.

D. Não pode o Recorrente concordar e conformar-se com a decisão proferida. Na verdade

E. de acordo com os arts. 10º e 11º do DL 103/80, de 9/05 os créditos das instituições de segurança social a título de contribuições e respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário,

F. sendo o privilégio creditório 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 - cfr artº 733º CC.

G. É certo que a doutrina e a jurisprudência se dividem na qualificação dos privilégios creditórios como verdadeiros direitos reais de garantia. Mas,

H. mesmo que não se considere que a preferência atribuída pelo privilégio não resulte de uma garantia real, não poderiam deixar de ser considerados como causas legítimas de preferência sobre os credores comuns.

I. Então, não faria sentido que a lei substantiva (arts 10º e 11º citados) estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência.

J. Deste modo, o artº 920º, 3 do CPC - e a semelhança do que foi decidido pelo Acórdão do STA no processo n.º 02078/03, de 4/02/2004 quanto à interpretação do artº 240º, 1 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 atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios.

L. Pelo exposto, e salvo melhor opinião, a douda sentença recorrida incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação do artº 920º, 3 CPC e 246º CPPT.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de o presente recurso não merecer provimento, de acordo com o que tem sido a jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de 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, no caso detentor de privilégio creditório geral.

Conforme se decidiu já no aresto desta Secção do STA de 15/2/07, in rec. n.º 1.065/06, em que o agora Relator teve intervenção na qualidade de Juiz-Adjunto, “a solução desta questão não depende, no caso em apreço, da natureza dos créditos reclamados nem do tipo de garantias de que gozam ou não.

Na verdade, o art. 265.º, n.º 3, do CPPT estabelece 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». Como é óbvio, 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.

Aquele art. 265.º, n.º 3, estabelece 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 art. 920.º para as execuções comuns, regime este que, por ser especial, se aplica preferencialmente no seu domínio específico de aplicação.

Assim, no processo de execução fiscal, se for efectuado o pagamento da dívida exequenda antes da venda, é de declarar extinta a instância no processo de verificação e graduação de créditos por inutilidade superveniente da lide...”.

3 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 20%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Processo tributário. Recurso jurisdicional. Efeito do recurso. Prazo para alegação.*

**Sumário:**

- I — Os recursos jurisdicionais em processo tributário, por regra, «serão interpostos, processados e julgados como os agravos em matéria cível» – nos termos do artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — Os agravos que subam imediatamente nos próprios autos têm efeito suspensivo do processo – nos termos do n.º 1 do artigo 740.º do Código de Processo Civil.*
- III — Nos termos das disposições combinadas do n.º 3 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e do n.º 6 do artigo 698.º do Código de Processo Civil, o prazo de apresentação da alegação de recurso é de 15 dias, aos quais acrescerão mais 10, unicamente «se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada».*

Processo n.º 372/07-30.

Recorrente: Pedro Carlos & Filhos, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

1.1. “Pedro Carlos & Filhos, Lda.” vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 21-7-2006, que julgou deserto o recurso que interpôs para o Tribunal Central Administrativo – cf. fls. 88 e seguintes.

1.2. Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 198 a 206.

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho de fls. 162, que julgou deserto o recurso apresentado pela Impugnante, com o fundamento que as alegações apresentadas são intempestivas.

B. É fundamento do presente recurso a errónea interpretação e aplicação do direito à matéria in casu.

C. O Mmo. Juiz a quo atribuiu ao presente recurso efeito devolutivo, sendo certo que, salvo o devido respeito pelo teor do despacho supra vertido parece-nos que o Mmo. Juiz não tomou em consideração que se encontra prestada garantia idónea para efeitos de suspensão do procedimento instaurado.

D. Ora, no caso de se encontrar prestada garantia, como é o caso em concreto, nos termos das disposições do CPPT, os recursos têm efeito suspensivo, ex vi n.º 2 do artigo 282.º do CPPT a contrario.

E. Assim, somos de entender que deverão V. Exas. conhecer da questão prévia suscitada, em observância ao disposto no n.º 4 do artigo 687.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 281.º do CPPT e, em consequência, atribuir efeito suspensivo ao presente recurso, ordenando a revogação do despacho proferido a fls. 172, por violação do disposto nos artigos 286.º e 183.º, ambos do CPPT.

F. Quanto ao despacho cujo juízo rescisório se requer, a Impugnante considera, com a maior humildade intelectual, que considera que o Mmo. Juiz a quo não procedeu à correcta e completa interpretação e aplicação das normais processuais legalmente previstas, nomeadamente do disposto nos artigos 698.º n.º 6, 690.º A e 743.º n.º 1, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 281.º do CPPT.

G. E isto porque, o Mmo. Juiz a quo considerou que a apresentação das alegações de recurso era intempestiva, na medida em que o último dia para a apresentação das mesmas seria 20 de Junho, tendo aquelas/ sido apresentadas em 30 de Junho.

H. A impugnante veio a recorrer da douta sentença proferida nos autos com o fundamento em impugnação da matéria de facto e errónea aplicação do Direito.

I. Ora, neste caso em concreto, a lei prevê a possibilidade de ser acrescido àquele prazo (de 15 dias) um acréscimo de 10 (dez) dias — vide n.º 6 do artigo 698.º e artigo 743.º n.º 1, ambos do Código de Processo Civil.

J. Assim, e tendo em atenção o prazo adicional de 10 (dez) dias, a Impugnante apresentou as suas alegações no dia 30 de Junho (sendo este o último dia possível para a prática do acto, contando com tal acréscimo legal).

K. Apesar de tal norma ter sido inicialmente prevista como forma de possibilitar o cumprimento do ónus de transcrever os depoimentos prestados em audiência às partes recorrentes, a verdade é que com a alteração operada pelo DL. 183/2000, de 10 de Agosto, apesar de ter retirado tal ónus às partes, ainda assim o legislador manteve o n.º 6 do artigo 698.º e, em consequência, a faculdade de acrescerem 10 (dez) dias ao prazo normal de 15 (quinze) dias - no caso dos recursos de agravo.

L. Apesar de constar no n.º 6 do artigo 698.º a referência a “reapreciação da prova gravada “a verdade é que se deve entender que tal faculdade é concedida quando se impugne a matéria de facto julgada como provada. E isto porque,

M. Aderindo à doutrina perfilhada pelo Dr. Abílio Neto, in Código de Processo Civil Anotado, o n.º 6 do artigo 698.º destina-se a “(...) facilitar o cumprimento do ónus estabelecido no artigo 690.º A.” - Vide anotação ao artigo 698.º.

N. O artigo 690.º-A do Código de Processo Civil não restringe a impugnação da matéria de facto aos depoimentos prestados e gravados em audiência de julgamento, razão pela qual se deve entender,

atendendo a princípios de interpretação e uniformização do sistema legal, que, tal prazo adicional acresce quando se impugne matéria de facto, encontrando-se a mesma registada em cassetes ou nos autos, em documentos (na medida e que deixou de ser obrigatória a transcrição dos depoimentos, bastando-se a lei com a indicação ao suporte magnético, que se encontra referido na acta de audiência de julgamento).

O. O n.º 1 do artigo 690º-A do Código de Processo Civil impõe ao Recorrente um ónus extremamente rigoroso, cujo incumprimento conduz à imediata rejeição do recurso, tendo o recorrente de especificar os pontos de factos que considera incorrectamente julgados, bem como os concretos meios de prova constantes do processo, quer sejam documentais, quer testemunhais que, na sua opinião impunham uma decisão sobre a matéria de facto considerada como provada diversa da considerada pela decisão em crise.

P. Ora, é exactamente para habilitar o recorrente ao respeito por tal ónus que o legislador consagrou a possibilidade de tal acréscimo de prazo.

Q. No nosso humilde entender, o dispositivo legal procura salvaguardar o duplo grau de jurisdição, mas com o cumprimento de determinadas obrigações pelas partes recorrentes, como forma de não contribuir para a proliferação dos recursos, muitos deles meramente dilatórios.

R. Assim, para que as partes recorrentes possam ter tempo para analisar devidamente a prova documental e outra e remeter para a mesma, com a concreta indicação das passagens que consideram relevantes e de elementos preteridos ou menosprezados que o legislador previu e, posteriormente, manteve, o prazo adicional de 10 (dez) dias.

S. Pelo exposto, ao ter rejeitado o recurso interposto pela Impugnante, o Mmo. Juiz a quo violou o disposto no n.º 6 do artigo 698º, por referência ao artigo 690º-A e artigo 743º, n.º 1, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 281º do CPPT.

T. O Mmo. Juiz a quo deveria, ao invés, ter aceite as alegações apresentadas pela Impugnante, na medida em que as mesmas são tempestivas, tendo em atenção que ao prazo de 15 (quinze) dias, acrescem 10 (dez) quando o recurso verse sobre impugnação da matéria de facto, como era o caso do recurso interposto, sob coarctar, totalmente, o direito de defesa da Impugnante.

U. O prazo adicional de 10 (dez) dias visa possibilitar às partes recorrentes o cumprimento do disposto no artigo 690º-A do Código de Processo Civil, ou seja, as obrigações decorrentes da impugnação da matéria de facto, sendo certo que a Impugnante veio a recorrer da mesma, razão pela qual o Mmo. Juiz a quo deveria de ter considerado tal e em consequência ter admitido as alegações apresentadas, por tempestivas, atendendo ao prazo adicional, previsto no n.º 6 do artigo 698º do Código de Processo Civil, aplicável aos presentes autos.

V. Em suma, existiu uma errónea interpretação e aplicação do Direito e, em consequência, deverão Vossas Excelências repor a legalidade, concedendo provimento ao presente recurso, e em consequência, revogar o despacho ora em crise, considerando as alegações tempestivas, ordenando o normal prosseguimento dos autos, para que o recurso possa ser apreciado pelo Tribunal Central Administrativo do Sul.

Nestes termos e nos melhores de Direito, a ora impugnante requer a V. Exa. que se digne julgar procedente o recurso ora apresentado, julgando nos termos supra aduzidos, carreando a luz da sabedoria e o labor do conhecimento, conforme é do direito e da Justiça!

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 228 verso.

Pr. se define o requerido na questão prévia de fls. 198-199 (efeito do recurso) por ser legal (cfr. fls. 147-156).

Como se vê do requerimento de interposição de recurso de fls. 88, a Recorrente não alegou que o recurso versou também sobre prova gravada (de resto, não houve prova gravada; aliás não foram arroladas testemunhas na petição inicial). Como assim, não estava preenchido o condicionalismo previsto no n.º 6 do artº 698º do CPC, pelo que o prazo para alegar era o singelo previsto no artº 282º n.º 2 do CPPT.

Há, assim, que confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

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

A recorrente começa por dizer que deve ser atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, pois que, segundo explica, «no caso de se encontrar prestada garantia, como é o caso em concreto, nos termos das disposições do CPPT, os recursos têm efeito suspensivo, ex vi n.º 2 do artigo 286.º do CPPT a contrario».

Reza o n.º 2 do artigo 286.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que «Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos».

Sobre o alcance da atribuição de efeito suspensivo ou devolutivo ao recurso, diz Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, em nota 10 ao artigo 279.º, que «O recurso tem efeito devolutivo ou meramente devolutivo quando a sua interposição não obsta à execução imediata da decisão recorrida, resultando do recurso apenas a atribuição ao tribunal superior da

possibilidade de alterar ou anular a decisão recorrida. A este efeito contrapõe-se o efeito suspensivo, que consiste em o recurso, para além de ter o efeito de atribuir ao tribunal para onde se recorre o poder de rever a decisão recorrida, impedir que se dê execução imediata à decisão. Pode falar-se também de efeito suspensivo a propósito das consequências que para a tramitação do processo no tribunal recorrido tem a subida (e, se a lei o referir, a interposição) do recurso. Se esta tramitação fica paralisada o efeito é suspensivo. Se o processo pode prosseguir no tribunal recorrido, subindo o recurso em separado, o efeito é não suspensivo».

A interposição de recurso tem efeitos tanto intraprocessuais como extraprocessuais – cf. a propósito Miguel Teixeira de Sousa, em *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.<sup>a</sup> edição, Lex, 1997, pp. 405 a 407.

Diga-se desde já que a interposição do presente recurso para o Supremo Tribunal Administrativo produz um efeito necessariamente suspensivo em relação ao despacho ora recorrido, de deserção do recurso para o Tribunal Central Administrativo, decretada no Tribunal recorrido.

O despacho ora recorrido como que fica suspenso da pronúncia do Supremo Tribunal Administrativo sobre essa questão, e não se formará caso julgado (formal) sobre a deserção do recurso, enquanto não houver pronúncia definitiva (rectius: decisão transitada em julgado) sobre a dita questão.

Este efeito suspensivo, porém, não tem consequências extraprocessuais, mas efeito meramente intraprocessual.

A recorrente, todavia, no essencial, tem razão. Não por defender, como defende, a aplicação à presente situação do disposto no «n.º 2 do artigo 286.º do CPPT a contrario». Mas por causa de, segundo o regime legal pertinente, ao recurso caber efectivamente o efeito suspensivo do processo.

Na verdade, o artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe “Interposição, processamento e julgamento dos recursos”, determina que «Os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em matéria cível».

A remissão para o regime do agravo em processo civil implica a adopção da globalidade da legislação que regula tais recursos.

E, nos termos do n.º 1 do artigo 740.º do Código de Processo Civil, «Têm efeito suspensivo do processo os agravos que subam imediatamente nos próprios autos».

Ao presente recurso (interposto para o Supremo Tribunal Administrativo do despacho de deserção do recurso para o Tribunal Central Administrativo) cabe, efectivamente, o modo de subida imediata e nos próprios autos – conforme, aliás, determinou a instância.

E, assim, o recurso tem efeito suspensivo, e não o efeito meramente devolutivo, que a instância indevidamente lhe apontou.

Termos em que deve ser fixado efeito suspensivo ao presente recurso.

Então, em face do teor do despacho recorrido, das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que sobra, e que importa resolver, é a de saber se o prazo de apresentação da alegação do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo é, no caso, acrescido de 10 dias, ou não.

2.1. O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Tendo sido notificada a impugnante em 31 de Maio a que acrescem três para o correio – considera-se notificada no dia 5 de Junho.

Sendo o prazo para alegações de 15 dias, o mesmo terminou no dia 20 de Junho.

Tendo as alegações dado entrada em 30 de Junho foram apresentadas fora de prazo – arts. 39.º CPPT, 254.º CPC, 282.º n.º 3 CPPT.

2.2. Como acima já se disse, o artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe “Interposição, processamento e julgamento dos recursos”, determina que «Os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em matéria cível».

Porém, o artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe de modo especial que a interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer (n.º 1); 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 (n.º 3); na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido (n.º 4, na redacção do Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19-7).

Por sua vez, o n.º 6 do artigo 698.º do Código de Processo Civil (aplicável por remissão do citado artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) estabelece que «Se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada, são acrescidos de 10 dias os prazos referidos nos números anteriores».

Assim, nos termos muito claros das disposições combinadas dos artigos 281.º e 282.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 698.º, n.º 6, do Código de Processo Civil, o prazo de apresentação da alegação do recurso é de 15 dias; e a este prazo acrescerão mais 10 dias, apenas «se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada».

2.3. Como se diz nas conclusões A. e B., «vem o presente recurso interposto do douto despacho de fls. 162, que julgou deserto o recurso apresentado pela Impugnante, com o fundamento que as alegações apresentadas são intempestivas».

Diremos, então – ainda com as palavras da recorrente –, que «é fundamento do presente recurso a errónea interpretação e aplicação do direito à matéria in casu».

Alvejando aquele despacho de fls. 162 (consignado no ponto 2.1 supra), a recorrente sublinha que «veio a recorrer da douda sentença proferida nos autos com o fundamento em impugnação da matéria de facto e errónea aplicação do Direito»; e que «neste caso em concreto, a lei prevê a possibilidade de ser acrescido àquele prazo (de 15 dias) um acréscimo de 10 (dez) dias».

Mas desta vez não tem razão.

Como se vê, o despacho de fls. 162 respeita ao recurso da «sentença proferida nos autos», interposto para o Tribunal Central Administrativo, declaradamente «com o fundamento em impugnação da matéria de facto e errónea aplicação do Direito».

Portanto, clara e confessadamente, o recurso do despacho em foco (de fls. 162) não tem «por objecto a reapreciação da prova gravada», nos termos do n.º 6 do artigo 698.º do Código de Processo Civil.

E não vale, a nosso ver, vir aqui dizer que “tal faculdade” (dilatação de 10 dias do prazo de alegação) «é concedida quando se impugne a matéria de facto julgada como provada» – pois que a lei prevê a ampliação de 10 dias do prazo de alegação, somente «se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada».

Realmente, só nesta última situação é que se justifica uma ampliação do prazo de alegação, para, como diz a recorrente, e muito bem, «facilitar o cumprimento do ónus estabelecido no artigo 690.º-A» (do Código de Processo Civil).

Assim sendo, devemos neste passo dizer – e em resposta ao thema decidendum – que, no presente caso, o prazo de apresentação da alegação do recurso para o Tribunal Central Administrativo é de 15 dias, sem a pretendida dilatação de 10 dias.

Pelo que, tendo laborado neste entendimento, andou bem o despacho recorrido, o qual, por tal sinal, deve ser confirmado.

Então, havemos de dizer, a concluir, que os recursos jurisdicionais em processo tributário, por regra, «serão interpostos, processados e julgados como os agravos em matéria cível» – nos termos do artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Os agravos que subam imediatamente nos próprios autos têm efeito suspensivo do processo – nos termos do n.º 1 do artigo 740.º do Código de Processo Civil.

Nos termos das disposições combinadas do n.º 3 do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e do n.º 6 do artigo 698.º do Código de Processo Civil, o prazo de apresentação da alegação de recurso é de 15 dias, aos quais acrescerão mais 10, unicamente «se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada».

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, atribuindo-se-lhe, todavia, efeito suspensivo.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 unidades de conta.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Penhora de imóveis. Citação do cônjuge. Nulidade processual.*

### Sumário:

*Em processo de execução fiscal, no caso de penhora de imóveis, a falta de citação do cônjuge do executado, constitui nulidade, de conhecimento oficioso, determinante da anulação do processado posterior a essa falta, com a manutenção, todavia, dos actos processuais proveitosos.*

Processo n.º: 380/07-30.

Recorrente: Maria Lídia da Conceição Agostinho.

Recorrido: Armando Borges Araújo.

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

1.1 Maria Lídia da Conceição Agostinho vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 31-1-2007, que, nestes autos de reclamação de actos do órgão de execução

fiscal, «julga a presente reclamação improcedente, e consequentemente absolve a Fazenda Pública do pedido» – cf. fls. 50 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 64 a 67.

1. Se a dívida é reputada comum, por existir presunção, a execução pode e tem de ser instaurada contra ambos os cônjuges, possibilitando-se a cada um deles a oposição, tendente a demonstrar que foi ilidida a presunção de comercialidade.

2. Se a execução é instaurada apenas contra o devedor que figura no título, é porque a Fazenda Nacional prescindiu de demandar outros devedores solidários.

3. É na acção executiva, e para isso cumpria que a recorrente aí interviesse, que pode ser demonstrado que se encontra ilidida a presunção de comercialidade da dívida fiscal, designadamente, pela existência de divórcio, que retroai os seus efeitos patrimoniais à data em que cessou a coabitação.

4. No despacho recorrido consta que também as coimas são da responsabilidade presumida da recorrente, o que não é exacto, porque estes actos ilícitos são da responsabilidade exclusiva de quem os pratica (artigo 1692º, do C. Civil).

5. Não se descortina nenhuma diferença, no que respeita à protecção ao credor oferecida pela lei, entre uma execução pendente num tribunal cível, movida por dívida comercial, e a execução instaurada pela Fazenda Nacional, por dívidas de impostos.

6. Em ambas se presume a responsabilidade solidária dos cônjuges, o que não dispensa o credor particular de demandar, expeditamente, os dois cônjuges (apesar de apenas um deles figurar como devedor, numa factura, por exemplo), nos termos do artigo 825º, n.º 3, do C.P.C..

7. Da mesma forma, pois, teria de proceder a Fazenda Nacional.

8. A execução destina-se, também, à cobrança de coimas, e é expressa na Lei que determina neste caso, a citação do cônjuge para requerer a separação de meações (artigo 220º do C.P.P.T).

9. Quando a penhora incida sobre bens imóveis comuns, é obrigatória nos termos do disposto no artigo 239º do C.P.P.T. a citação do cônjuge.

10. É aplicável subsidiariamente no processo de execução (tributária) o C.P.C. (artigo 2º al. e) o que significa que é aplicável, também, o artigo 825º n.º 2 d) do C.P.C., formalidades de todo omitidas.

11. Pelo que é aplicável o disposto no artigo 825º n.º 1 e 2 do C.P.C., e não tendo sido invocada a comunicabilidade prevista no artigo 825º n.º 1 e n.º 2 praticou-se a nulidade prevista no artigo 825º n.º 1, omitindo-se a citação do cônjuge.

12. E violou-se, também, por omissão os artigos 220º e 239º do C.P.P.T..

13. Se tais normas - 825º n.º 2 do C.P.C. e 220º e 239º do C.P.P.T. - forem interpretadas no sentido de que em dívidas fiscais a Fazenda Nacional está dispensada de cumprir essas exigências (que se impõem a todos os outros credores, de créditos comerciais ou isentos de moratória) então, nessa interpretação, as normas são inconstitucionais por violação dos artigos 12º n.º 1 e n.º 2 e 20º n.º 2 da C.R.P..

14. O douto despacho violou por erro de interpretação os artigos 1682º- A, alínea a), 1692º e 1789º, do Código Civil, o artigo 825º, n.ºs 1, 2 e 3 do Código de Processo Civil e o artigo 220º e 239º do C.P.P.T.

Termos em que

a) Deve proceder o recurso e ser revogado o douto despacho, reconhecendo-se a existência da nulidade, de forma a possibilitar a intervenção da recorrente nos autos.

b) A entender-se que as normas citadas (artigo 825º n.º 2 do C.P.C. e 220º e 239º do C.P.P.T.) permitem que a execução contra um cônjuge corra à revelia absoluta do outro, dispensa-se a citação, então nesta interpretação de tais normas, elas devem ser declaradas inconstitucionais por violarem os artigos 12º n.º 1 e 20º n.º 5 da C.R.P..

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 71.

A nosso ver o presente recurso merece provimento.

Alega a recorrente Maria Lídia da Conceição Agostinho que quando a penhora incida sobre imóveis comuns é obrigatória, nos termos do disposto no art. 239 do Código de Procedimento e de Processo Tributário a citação do cônjuge, sendo que o despacho recorrido violou também, por omissão, o disposto nos arts. 220º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 825º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Afigura-se-nos que lhe assiste razão, pelo menos no que concerne à violação dos acima referidos normativos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E desde logo porque estão em causa, para além do mais, dívidas tributárias resultantes de coimas fiscais.

Tais dívidas, porque têm por base responsabilidade civil extracontratual serão da exclusiva responsabilidade do cônjuge devedor - 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).

Nesses casos o cônjuge deverá ser obrigatoriamente 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. - cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, anotado, 4 edição, pag. 957.

Assim, efectuada a penhora, a falta de citação do cônjuge do executado constituirá nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo - vide neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.11.2006, processo 0174/06, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Termos em que somos de parecer que deve ser dado provimento ao recurso, revogando-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 ocorre, ou não, a nulidade de falta de citação da ora recorrente para a execução fiscal.

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

1. Joaquim Neves e Maria Lídia da Conceição Agostinho celebraram casamento católico, sem convenção antenupcial em 19 de Março de 1966 (como consta da certidão de fls. 8 e da sentença a fls. 13).

2. Em 07/01/1998 foi instaurado em nome de Joaquim Neves no Serviço de Finanças de Setúbal 1 o processo de execução fiscal n.º 2232-98/100527.8 e apensos por dívidas de contribuição autárquica dos anos de 1996, 1998, 1999, 2000 e 2001, de IVA dos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, e coimas e selos dos anos de 1999 e 2000 no montante total de € 6.609,82 (como consta do processo executivo em apenso).

3. Por sentença de 2 de Abril de 2004 do Tribunal de Família e Menores de Setúbal (2º Juízo), transitada em julgado em 26/04/2004 foi decretado o divórcio entre Joaquim Neves e Maria Lídia da Conceição Agostinho Neves (cfr. documento de fls. 11/16).

4. O divórcio referido no ponto anterior foi averbado no registo civil de Maria Lídia da Conceição Agostinho em 5 de Maio de 2004 (cfr. fls. 8).

5. A aquisição do imóvel descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 29117, fls. 134, Lº B-92, foi registado naquela Conservatória em 16/11/1972 a favor de Joaquim Neves casado com Maria Lídia da Conceição Agostinho Neves, em comunhão geral (cfr. fls. 35 do apenso).

6. No âmbito do processo executivo n.º 2232-98/100527.8 e apensos, em 19 de Março de 2004 foi lavrado o auto de penhora da “Fracção autónoma designada pela letra “F” (...) sito na R. de Benguela, n.º 1 (antigo lote 17) em Setúbal, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 1383, da freguesia de S. Julião, concelho de Setúbal, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 29117, fls. 134- Lº B92” como consta de fls. 5 do apenso.

7. A penhora referida no ponto anterior foi registada na Conservatória do Registo Predial de Setúbal em 07/04/2004, provisória por dúvidas, e convertida em 06/07/2004 (cfr. fls. 35 do apenso).

8. A presente reclamação foi apresentada junto do Serviço de Finanças de Setúbal 1 em 14/03/2005 (cfr. consta do carimbo apostado na petição de fls. 3)

A convicção do tribunal formou-se com base no teor dos documentos juntos ao processo e acima expressamente referidos em cada um dos pontos do probatório.

Não se mostra provado que a dívida exequenda não tenha sido contraída em proveito comum do casal.

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».

Nos termos deste art. 239.º – diz Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, II vol., 2007, em anotação ao respectivo artigo – no processo de execução fiscal, o cônjuge do executado é obrigatoriamente citado para intervir no processo de execução fiscal sempre que a penhora recaia sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo. (Esta qualidade de «cônjuge do executado», para estes efeitos, só existirá quando os cônjuges não sejam e não devam ser ambos executados, desde o início, por a execução ser ou dever ser dirigida contra ambos os cônjuges.



Nestes casos, naturalmente, ambos os cônjuges terão todos os direitos de executado, independentemente de serem ou não penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo).

Para além disso – continua o mesmo Autor –, nos termos do art. 220.º deste Código, também quando a penhora recai sobre bens móveis não sujeitos a registo, o cônjuge do executado é sempre citado desde que a dívida exequenda respeite a coima fiscal ou tenha por base responsabilidade tributária exclusiva do outro cônjuge.

Assim – conclui Jorge Lopes de Sousa, na *obra e local citado* –, efectivada a arguição da nulidade por falta de citação antes da venda, adjudicação de bens, remições ou pagamentos, se aquela falta puder prejudicar a defesa do interessado, tem sempre por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos (art.º 165.º, n.º 2).

Por isso – conclui-se, entre outros, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 29-11-2006, proferido no recurso n.º 174/06 –, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo no processo de execução fiscal, tem de ser efectuada a citação referida no art. 239.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Nos termos do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado [n.º 1, alínea a)].

As nulidades têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos [n.º 2 do mesmo artigo].

As nulidades mencionadas são de conhecimento officioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão [n.º 4 do mesmo artigo].

E o certo é que, mesmo que se pudesse sustentar que a alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas terá em vista o executado (que o cônjuge não é), a tal se oporia o disposto no artigo 864.º-A do Código de Processo Civil, onde se atribuem ao cônjuge do executado, depois de citado, todos os direitos que a lei confere ao executado.

2.3 No caso em apreço – escreve-se, a título principal, na sentença recorrida – «apesar do processo executivo ter sido instaurado apenas a Joaquim Neves por dívidas de IVA, contribuição autárquica e coimas, não vigorando entre os cônjuges o regime de separação de bens, e considerando ainda não ter sido provado que a dívida não foi contraída em proveito comum do casal, conclui-se ser a dívida exequenda da responsabilidade de ambos os cônjuges, respondendo os bens comuns do casal e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer cônjuge»; «face ao exposto conclui-se não existir qualquer nulidade que determine a anulação dos actos subsequentes à penhora, improcedendo os fundamentos apresentados pela reclamante».

Ora, não foi esta a questão que a reclamante trouxe ao Tribunal. A reclamante alegou, desde sempre, que «devia proceder-se à citação da requerente» – cf. a sua petição a fls. 6.

No caso *sub judicio* – e consoante tudo se encontra assente no probatório –, foi instaurada execução fiscal contra Joaquim Neves, por dívidas de contribuição autárquica dos anos de 1996, 1998, 1999, 2000 e 2001, de IVA dos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, e coimas e selos dos anos de 1999 e 2000 no montante total de € 6.609,82. E os presentes autos de reclamação de actos do órgão de execução fiscal dizem respeito a esta referida execução fiscal.

No dia 7-4-2004, foi registada na Conservatória do Registo Predial de Setúbal, provisória por dívidas, e convertida em 6-7-2004, a penhora sobre a “Fracção autónoma designada pela letra “F” (...) sito na R. de Benguela, n.º 1 (antigo lote 17), em Setúbal, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 1383, da freguesia de S. Julião, concelho de Setúbal, descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 29117, fls. 134-L.º B92”.

A aquisição de tal fracção imobiliária havia sido registada nesta Conservatória em 16-11-1972 a favor de Joaquim Neves casado com Maria Lídia da Conceição Agostinho Neves, em comunhão geral.

O divórcio destes foi averbado no registo civil em 5 de Maio de 2004.

Como assim, a penhora incide sobre imóvel pertencente ao casal conjugal de que a ora recorrente fazia parte à data da penhora.

Por isso, feita a penhora e junta a certidão de ónus, o cônjuge do executado (a ora recorrente) haveria de ter sido citada, sem o que a execução não poderia ter prosseguido – nos termos do n.º 1 do artigo 239.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E, uma vez que a necessária citação não foi realizada, ocorre efectivamente nulidade processual determinante da anulação de todo o processado posterior a essa falta, sem prejuízo do aproveitamento de todos os actos úteis, nos termos do n.º 2 do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Deste modo é forçoso concluir – e em resposta ao *thema decidendum* – que no caso ocorre a nulidade da falta de citação da ora recorrente para a execução fiscal.

E, então, a terminar, havemos de dizer que, em processo de *execução fiscal*, no caso de *penhora de imóveis*, a falta de *citação do cônjuge* do executado, constitui *nulidade*, de conhecimento officioso,

determinante da anulação do processado posterior a essa falta, com a manutenção, todavia, dos actos processuais proveitosos.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se o processado da execução posterior à falta de citação, com aproveitamento de todos os actos úteis.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Dívidas à Segurança Social. Oposição. Prescrição.*

### Sumário:

- I — Às dívidas de contribuições à Segurança Social de Março de 1998 a Fevereiro de 1999 aplica-se, por força do artigo 297.º CC, o prazo de prescrição de 5 anos previsto no artigo 63.º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.*
- II — No âmbito desta lei, a instauração da execução só por si não é causa de interrupção da prescrição, pois esta só se interrompe por qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou cobrança da dívida (artigo 63.º, n.º 3 da citada Lei).*

Processo n.º 458/07-30.

Recorrente: Talete & Guerreiro – Sociedade de Mediação Imobiliária.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

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

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

**I** – Talete & Guerreiro – Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal instaurada por dívidas à segurança social, relativas ao período compreendido entre Março de 1998 e Fevereiro de 1999, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- Às dívidas de cotizações e de contribuições para a Segurança Social do período compreendido entre Março de 1998 e Fevereiro de 1999 aplica-se, por força do art.º 297.º do CC, o prazo de prescrição de 5 anos previsto no art.º 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que entrou em vigor a **04.02.2001**.

**2- A prescrição das dívidas exequendas ocorreu a 04.02.2006.**

3- Até essa data, não ocorreu, no caso *sub judice*, qualquer diligência administrativa, realizada **com conhecimento do responsável pelo pagamento**, conducente à liquidação ou cobrança da dívida, nos termos do art.º 63.º, n.ºs 2 e 3, da Lei n.º 17/2000.

4- **A instauração da execução a 28.01.2006 só por si não é causa de interrupção da prescrição**, nos termos do art.º 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, como também o não é (nem o foi em qualquer das suas redacções) pelo disposto no art.º 49.º da LGT.

5- O recorrente só teve conhecimento da instauração no momento da citação, a **10.02.2006**, pelo que só nessa altura se pode considerar ter havido diligência administrativa que chegou ao seu conhecimento.

6- A Lei n.º 17/2000 (e antes dela a Lei n.º 28/84) que constitui legislação especial da Segurança Social prevê causas de interrupção da prescrição especiais e prevalece sobre as regras gerais contidas no CPT e na LGT, pelo que ao aplicar as normas destes dois diplomas existe erro na determinação da norma aplicável.

7- A sentença violou, assim, o disposto no art.º 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

a) Em 28/01/06, a secção de processos de Lisboa do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social instaurou, contra a ora Oponente, o processo de execução fiscal n.º 1101200601012029 por dívidas no montante de € 344,28, relativas a cotizações para a Segurança Social do período compreendido entre Março de 1998 e Fevereiro de 1999;

b) Em 28/01/06, a secção de processos de Lisboa do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social instaurou, contra a ora Oponente, o processo de execução fiscal n.º 1101200601012061 por dívidas, no montante de € 757,44, relativas a contribuições para a Segurança Social do período compreendido entre Março de 1998 e Fevereiro de 1999;

c) Conforme alega a Oponente e confirma a exequente, a Oponente foi citada para as execuções em 10/02/06.

**III** – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução movida contra a ora recorrente por não se verificar prescrita a dívida exequenda.

Considerou o Mmo. Juiz “a quo” que, tratando-se de contribuições para a segurança social de Março de 1998 a Fevereiro de 1999, nos termos da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição de cinco anos começou a correr em 4/2/2001, data de entrada em vigor daquela lei, aqui aplicável, por força do artigo 297.º CC, por prever um prazo mais favorável que o previsto na lei anterior (Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto).

Todavia, tal prazo ter-se-ia interrompido em 28/1/2006, data em que foi instaurada a execução fiscal para cobrança das dívidas em causa, nos termos do artigo 34.º, n.º 3 do CPT.

Não há dúvida que nos termos deste preceito o prazo de prescrição se interrompia com a instauração da execução, só que aqui não é aplicável o CPT.

Com efeito, está em causa nos autos a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de Março de 1998 a Fevereiro de 1999.

À data vigorava o artigo 53.º, n.º 2 da Lei 28/84, de 14 de Agosto, que fixava o prazo de prescrição em dez anos; todavia, o artigo 63.º, n.º 2 da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, fixou-o em cinco anos, de modo que, nos termos do artigo 279.º do CC é este o prazo aplicável, o qual será contado a partir da entrada em vigor da lei nova, ou seja, 4 de Fevereiro de 2001.

E na vigência desta lei o prazo de prescrição já não se interrompe com a instauração da execução, sendo que agora a prescrição só se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida (artigo 63.º, n.º 3), pelo que a simples instauração da execução não interrompe a prescrição.

De resto, a própria LGT, que entrou em vigor em 1/1/99, também já só previa como causas de interrupção da prescrição a citação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo mas não a instauração da execução.

Daí que assista razão à recorrente quando alega que a instauração da execução em 28/1/2006 só por si não é causa de interrupção da prescrição, nos termos dos artigos 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000 e 49.º da LGT.

E, por outro lado, não revelando os autos que antes da citação da recorrente para a execução em 10/2/06 tenha havido qualquer diligência administrativa realizada com seu conhecimento, a prescrição da dívida exequenda ocorreu em 4/2/06.

Razão por que a oposição deveria ter sido julgada procedente.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e julgar procedente a oposição e, em consequência, extinta a execução.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª Instância.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

**Acórdão de 26 de Setembro de 2007.****Assunto:**

*Prazo de caducidade do direito de liquidação. Utilização de métodos indirectos.*

**Sumário:**

- I — A redução do prazo de caducidade do direito de liquidação para três anos, prevista no n.º 2 do art. 45.º da LGT, apenas ocorre nos casos em que ocorrer erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou sejam utilizados métodos indirectos na fixação da matéria tributável por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade.*
- II — Assim, não se aplica tal prazo reduzido, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do mesmo artigo, nos casos em que a fixação da matéria tributável foi efectuada, na sequência de inspecção, sem utilização de tais indicadores.*

Processo n.º 481/07-30.

Recorrente: Construções Varandas & Silva, 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 – CONSTRUÇÕES VARANDAS & SILVA, LDA, impugnou judicialmente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures uma liquidação de IRC relativa ao ano de 2001.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

1- A presente impugnação foi deduzida atempadamente.

2 - A DGI, tendo por base a aplicação dos métodos indirectos, procedeu à Liquidação n.º 2005 8310121052, referente ao exercício do ano de 2001, respeitante à Recorrente, considerando os valores referidos no art. 14.º, tendo, sido fixada apurado o valor a pagar alegadamente por esta, de 6.122.883,35.

3 - A Administração Fiscal aplicou assim, de acordo com o próprio texto do relatório (pag.20.º) que houve lugar à aplicação de métodos indirectos nos termos do disposto do art. 52.º do CIRC e dos arts. 87.º a 89.º da LGT.

4 - A própria Acção Inspectiva, que teve o seu início em 6 de Junho de 2005, já decorreu após o decurso do respectivo prazo de caducidade.

5 - O disposto no art. 45.º, n.ºs 1, 2 e 4 da LGT, deve ser interpretado, no sentido de ser aplicado ao caso em concreto o prazo de três anos para que a Administração Fiscal pudesse efectuar e depois notificar, à Recorrente, a respectiva liquidação adicional de IRC, pelo facto do resultado que foi apurado, ter sido obtido pela aplicação ao caso em apreço, de métodos indirectos.

6 - O recurso aos métodos indirectos para apuramento da matéria colectável é sempre um meio que é mais susceptível de se vir a verificar mais gravoso para o contribuinte, do que qualquer outro, pelo que, tem toda a justificação que a caducidade do direito da Administração Fiscal a fazê-lo/liquidá-lo, tenha um prazo mais curto, sendo de 3 anos e não de 4, como se passa relativamente ao apuramento normal e por correcções aritméticas da matéria colectável, para se chegar à liquidação.

7 - Esta interpretação está mais consentânea com a unicidade do sistema, e com o pensamento do legislador, e ainda com os casos análogos, justamente ao atribuir um regime diferente para as liquidações que resultem de um apuramento da matéria colectável através da aplicação de métodos indirectos, conforme dispõem os artigos 9.º e 10.º do Código Civil, e a supra citada norma do art. 45.º n.º 2 da LGT.

8 - O Dies A Quo do prazo de caducidade do respectivo direito à liquidação do IRC, à ora Recorrente, é o dia 1 de Janeiro de 2002, e o seu respectivo Dies Ad Quem, o dia 31 de Dezembro de 2004.

9 - O acto de liquidação respectivo é assim ilegal, por ter sido elaborado e comunicado à Recorrente já para além do seu prazo de caducidade, como também o é a decisão recorrida, por ter violado as normas supra referidas.

10 - Deve assim a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra, nos termos supra expostos, em que seja anulada a Liquidação adicional de IRC n.º 2005 8310121052, efectuada à Recorrente.

Pelo exposto, deve reparar-se o Agravo e, em consequência, revogar-se a Decisão recorrida, nos termos supra. Decidindo nesta conformidade será feita JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

O julgado deve ser confirmado, por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei (art. 45.º da LGT), uma vez que, no caso, a Administração tributária, na correcção da matéria tributável do contribuinte, não aplica os chamados «indicadores objectivos de actividade».

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Na sequência da ordem de serviço n.º OI 200502305 de 31/03/05, foi efectuada fiscalização geral ao exercício de 2001 e efectuadas correcções em sede de IRC com recurso a métodos indiciários (cf. relatório a fl. 28 e seguintes do processo administrativo que aqui se dá por reproduzido);

2. Na sequência da referida inspecção foi a matéria colectável fixada em € 361 910,88 (que resultou do lucro tributável declarado € 59 075,64; da correcção efectuada € 302 835,24 apurando-se o lucro tributável corrigido € 361 910, 88), (cf. fl. 29 e 136 do processo administrativo);

3. Foi elaborado o documento de correcção (fl. 127 a 135 do apenso);

4. Em 16/11/05 foi liquidado imposto e juros compensatórios no valor total de € 122.883,35, liquidação n.º 2005 8310121052 referente ao exercício de 2001 (cf. nota demonstrativa da liquidação a fl. 8 dos autos);

5. Em 09/01/2006 foi apresentada presente impugnação (cf. carimbo no canto superior esquerdo do Serviço de Finanças de Sacavém).

6. A impugnante deduziu oposição judicial com o mesmo objecto à qual coube o n.º de processo 270.06.0BELRS.

3 – A impugnante imputou ao acto de liquidação impugnado vício por ter sido praticado após o prazo legal de caducidade do direito de liquidação, à face do preceituado no art. 45.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Este art. 45.º da LGT estabelece o seguinte, nos seus n.ºs 1 e 2, o seguinte:

#### Artigo 45.º

##### Caducidade do direito à liquidação

1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2. Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

No caso em apreço, a liquidação impugnada reporta-se a IRC referente ao ano de 2001 e a liquidação foi efectuada em 16-11-2005 e notificada à Impugnante em 12-12-2005 (como ela própria reconhece no art. 21.º da petição de impugnação). <sup>(1)</sup>

Por outro lado, como resulta da matéria de facto fixada, a liquidação impugnada não resultou de erro evidenciado na declaração da Impugnante e, embora tenha havido utilização de métodos indirectos na fixação da matéria tributável, essa aplicação não resultou da aplicação à situação tributária da impugnante de indicadores objectivos da actividade.

E só nestes casos em que foram utilizados estes indicadores é de aplicar o prazo de caducidade reduzido, previsto neste n.º 2 do art. 45.º, como inequivocamente resulta dos seus termos.

Aliás, esse encurtamento tem uma explicação evidente na facilidade de fixação da matéria tributável que existe em situações dos tipos aí referidos, pois não há necessidade de proceder a diligências.

No caso em apreço, não se está perante uma situação enquadrável no n.º 2 do referido art. 45.º, nem ocorreu uma situação semelhante de facilidade de fixação da matéria tributável, pelo que não há qualquer fundamento legal para aplicar o referido prazo reduzido de caducidade do direito de liquidação.

Assim, não se aplicando aquele prazo de três anos, nem qualquer prazo especial, o prazo de caducidade a aplicar é o de quatro anos, previsto no n.º 1 do mesmo artigo.

Esse prazo, relativamente ao IRC, que é um imposto periódico, conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (n.º 4 do mesmo art. 45.º, em qualquer das suas redacções).

Assim o prazo de caducidade do direito de liquidação do IRC, iniciou-se em 1-1-2002 e terminou em 31-12-2005.

Por isso, tendo a liquidação sido notificada à Impugnante em 12-12-2005, tem de se concluir que ela foi tempestivamente efectuada e notificada.

Assim, a liquidação impugnada não enferma do vício que a Impugnante lhe imputou, como bem se decidiu na sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida. Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(<sup>1</sup>) Embora a data da notificação da liquidação não tenha sido indicada no probatório, nem explicitamente se refira na sentença recorrida que se considerou provado que essa notificação ocorreu em 12-12-2005, o reconhecimento de que a notificação ocorreu nesta data que consta do art. 21.º da petição, constitui confissão, à face do preceituado nos arts. 352.º, 355.º e 356.º do Código Civil, pelo que tem força probatória plena para demonstração processual de tal facto, nos termos do art. 358.º, n.º 1, do mesmo Código.

Tratando-se de facto cuja prova resulta da mera interpretação da lei, pode ser ponderado, no âmbito do presente recurso jurisdicional, apesar de restrito a matéria de direito, por se tratar de questão de direito saber se ele deve ou não considerar-se provado, de harmonia, aliás, com o preceituado no art. 722.º, n.º 2, parte final, do CPC que define o âmbito do recurso de revista.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Prescrição do procedimento. Suspensão do prazo. artigos 35.º e 182.º do Código de Processo Tributário.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 35.º do Código de Processo Tributário, o procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos, a contar do momento da prática da infracção - n.º 1 -, suspendendo-se “por motivo de instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção” - n.º 2.*
- II — A suspensão do prazo derivada da pendência do processo de impugnação judicial implica que o mesmo, iniciando-se na data da consumação da infracção, deixe de contar-se na data da instauração da impugnação, recomeçando a sua contagem após o trânsito da respectiva sentença ou decisão final, levando-se ainda em conta aquele primeiro período de tempo - artigos 35.º e 182.º, n.º 1, alínea c), ambos do Código de Processo Tributário.*

Processo n.º 518/07-30.

Recorrente: João Baltazar Ramos.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

João Baltazar Ramos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, na medida em que julgou “verificada a infracção relativamente ao ano de 1993”, nessa parte confirmando a coima que foi aplicada ao recorrente, pela entidade administrativa, no montante de € 6.234,97.

Fundamentou-se a decisão em que, quanto a tal infracção, não estava ainda prescrito o procedimento contra-ordenacional pois que o respectivo prazo esteve suspenso desde 31 de Janeiro de 1995 (data do despacho que declarou a suspensão do processo de contra-ordenação “até ser paga a colecta no prazo de pagamento voluntário”), até 10 de Maio de 2002 (data da “liquidação adicional”).

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

*A — Ao regime da presente contra-ordenação fiscal aplica-se o RJIFNA, aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15.01, cujo art. 52.º remete para o Regime Geral das Contra-Ordenações constante do DL n.º 433/82, de 27 de Outubro;*

*B — Nos termos da alínea b) do art. 27.º do RGCO, vigente em 1993, a prescrição das contra-ordenações verifica-se após o decurso de 2 anos, atendendo a que o valor da respectiva coima era*

de montante superior a 100.00\$00, pelo que a mesma prescreveu no ano de 1995, por não se terem verificado até então, quaisquer factos suspensivos ou interruptivos da prescrição.

C – Caso se entenda, ainda que se discorde, que se aplica o prazo de prescrição de 5 anos previsto no art. 33.º, n.º 1, do RGIT, também a prescrição já se verificou, visto terem decorrido mais de sete anos e seis meses entre a prática dos factos e a decisão condenatória, nos termos do citado art. 33.º, n.º 1, do RGIT e o art. 121.º do Código Penal.

D – A prescrição provoca a extinção do procedimento contra-ordenacional.

E – Caso se discorde da posição assumida, o valor da coima em dívida seria no montante de €5.611,50, e não no de € 6.234,97, como se decidiu.

F – Ao decidir, como fez, o Tribunal “a quo” violou, entre outros, os dispositivos legais constantes do artigo 27.º, alínea b) e no n.º 3 do artigo 28.º do RGCO, com as alterações entretanto introduzidas pelo DL n.º 109/2001, aplicável subsidiariamente às contra-ordenações fiscais por força da alínea b) do art. 3.º do RGIT, sendo certo que o novo regime legal é aplicável ao caso concreto por força do princípio da Lei mais favorável ao Arguido, ora recorrente.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, dada a referida suspensão, sendo que não há lugar à pretendida divisão, por dois, da coima aplicada pois que a prescrição de uma das infracções apenas leva à inutilização do cúmulo jurídico efectuado, devendo manter-se a coima referente à infracção não prescrita.

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

E, em sede factual, vem apurado que:

A) Ao recorrente, e em sede de IRS, foram detectadas anomalias à sua contabilidade que impossibilitaram a comprovação e quantificação directa e exacta dos resultados, nomeadamente detectou-se omissão clara e inequívoca de proveitos nos exercícios de 1991, 1992 e 1993, inerentes a prestações de serviços de casamentos e baptizados (Cfr. documento a fls 2 e ss dos autos).

B) As declarações de rendimentos Modelo 2 relativas aos anos em referência, entregues em 21/05/1992, 30/04/1993 e 10/08/1994, respectivamente, encontravam-se inexactas, pelo que a determinação dos respectivos lucros tributáveis foi determinado por aplicação de métodos indiciários (Cfr. documento a fls 2 e ss dos autos).

C) Os rendimentos totais do recorrente foram alterados de €12.541,48 para €291.906,26, relativamente ao exercício de 1991, e de €13.789,55 para €262.663,83 relativamente ao exercício de 1992, e de €65.176,44 para €275.505,29, relativamente ao exercício de 1993 (Cfr. documento a fls 2 e ss dos autos).

D) As correcções mencionadas na alínea anterior originaram a liquidação adicional de imposto no valor de €109.005,63, €96.695,64 e €101.350,93, respectivamente.

E) Pelos factos descritos nas alíneas anteriores foi levantado o auto de notícia datado de 18/01/1995, que imputa ao recorrente a prática de três contra-ordenações previstas e punidas pelas disposições conjugadas dos artigos 57º e 109º do CIRS e n.º 1 e 5 do artigo 34º do RJFNA (Cfr. documento a fls 2 e ss dos autos).

F) Em 31/01/95, e com base no auto de notícia de 18/01/1995 foi instaurado o processo de contra-ordenação n.º 2224-95/600026.6 no Serviço de Finanças do Seixal I (Cfr. documento a fls 1 dos autos).

G) Em 06/06/2006, foi proferida decisão do Chefe de Divisão de Justiça Tributária, no uso de poderes delegados pelo Director de Finanças de Setúbal (Cfr. documento a fls 238 a 241, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais:

i. Determinou o arquivamento do processo na parte relativa aos factos respeitantes à declaração do exercício de 1992, dado que a liquidação adicional foi anulada por sentença, datada de 19/10/2004, do 2º juízo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa;

ii. aos factos relacionadas com as declarações de IRS dos anos de 1991 e 1993 foi a arguida condenada pela prática de duas contra-ordenações, p. e p., pelo art. 34º, nº 1 e 5, do RJFNA, nas coimas parcelares de 6.234,97 euros cada uma, e, em cúmulo, na pena unitária de € 11.223,00 euros.

H) Em 31/01/95 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Seixal I, de suspensão do processo até que ocorresse alguma das circunstâncias do art.º182.º do CPT (Cfr. fls. 89 dos autos).

I) Na sequência da alteração do rendimento tributável dos exercícios de 1991 e 1993, e com referência ao ano de 1991, a administração tributária procedeu à liquidação adicional no valor de 20.025.470\$00 (€ 99.886,62 euros), com data limite de pagamento em 05/02/1997.

J) O recorrente não apresentou qualquer reclamação graciosa ou impugnação judicial relativamente à liquidação mencionada na alínea anterior.

K) Em 02/01/2006 o recorrente foi notificado para deduzir defesa no processo de contra-ordenação n.º 600026.6/1995 (Cfr. documentos de fls. 213 dos autos).

L) Com referência ao ano de 1993, a administração tributária procedeu à liquidação adicional no valor de 25.107.649\$00, com data limite de pagamento em 28/05/97 (Cfr. documento fls. 114 dos autos).

M) O recorrente apresentou impugnação judicial contra a liquidação mencionada na alínea anterior em 26/08/97, junto do 2.º juízo, 1.ª secção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (Cfr. documento fls. 135 e seguintes dos autos).

N) A impugnação foi, por sentença de 28/03/2000, julgada parcialmente procedente (Cfr. fls. 160 a 166).

O) Relativamente à sentença mencionada na alínea anterior foi julgado deserto o recurso apresentado pelo recorrente em 14/11/2000 (Cfr. fls. 171 e 172).

P) Na sequência a procedência parcial de tal impugnação a administração tributária procedeu a liquidação adicional n.º 5980081551 datada de 10/05/2002, tendo sido apurado imposto no valor de € 77.272,30 (Cfr. fls. 189).

Q) Em 31/07/2006 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício n.º 2732 que notifica o recorrente da decisão mencionada em G), da possibilidade do pagamento voluntário com redução (Cfr. documentos a fls 251 e 252 dos autos).

R) O recurso foi apresentado em 14/06/2006 (Cfr. fls 253).

Vejamos, pois:

O recorrente pretende, desde logo, “encontrar-se prescrita a coima”, nos termos do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, cujo artigo 52.º remete para o Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro; ou, então, face ao artigo 33.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Todavia, datando a infracção de Agosto de 1994, aquele primeiro diploma legal não é aplicável por revogado, até expressamente, pelo artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário.

Cfr. ALFREDO DE SOUSA E JOSÉ PAIXÃO, *CPT anotado*, 4.ª edição, p. 103, nota 2.

Por outro lado, o RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/01, de 5 de Junho – cfr. artigo 33.º -, como, aliás, a Lei Geral Tributária – artigo 119.º - só serão aplicáveis se, em concreto, se mostrarem mais favoráveis ao arguido.

Há, assim, que apreciar a questão da prescrição do procedimento, logo à face do CPT, vigente à altura da prática dos factos.

Ora, a tal propósito, resulta do probatório, que, em 31 de Janeiro de 1995, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças do Seixal suspendendo o processo contra-ordenacional até que ocorresse alguma das circunstâncias previstas no artigo 182.º do CPT.

Sendo que, em 26 de Agosto de 1997, foi deduzida impugnação judicial, julgada parcialmente procedente, por sentença transitada em julgado em 24 de Novembro de 2000.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, do CPT, “o procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção”, sendo que, “sempre que o processo por contra-ordenações fiscais for suspenso por motivo de instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, fica também suspenso o prazo de prescrição do respectivo procedimento” – n.º 2.

Tal suspensão reporta-se, no caso, à alínea c) do n.º 1 do artigo 182.º do mesmo diploma legal que prescreve a suspensão do processo de contra-ordenação até que se verifique “o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação (...)”.

E, como escrevem os referidos autores, *ibidem*, nota 4, “a suspensão do prazo pela pendência do processo gracioso ou judicial implica que o mesmo se inicia na data da consumação da infracção, deixa de contar-se na data de instauração daquele processo e recomeça a sua contagem após o trânsito da respectiva decisão final, levando-se em conta aquele primeiro período de tempo”.

Ora, situados temporalmente os factos em 10 de Agosto de 1994, aí começou a correr o prazo de prescrição do procedimento, até 26 de Agosto de 1997, data em que ficou suspenso mercê da dedução da impugnação judicial, voltando a correr em 25 de Novembro de 2000, após o respectivo trânsito em julgado.

Temos, assim, que, por mera contagem aritmética, se constata ter já decorrido o prazo prescricional de 5 anos – e mesmo o de 7 anos e meio (cfr. artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal) -, pois que, do decorrido naquele primeiro período (de 10 de Agosto de 1994 até 26 de Agosto de 1997) – de 3 anos e 16 dias -, há que adir o posterior a 24 de Novembro de 2000.

Efectivamente, as datas relevantes a considerar para o efeito, nos expressos termos do referido artigo 35.º, n.º 2, são os da instauração da impugnação e do trânsito em julgado da respectiva sentença, que não, como aqui se considerou, as do referido despacho de 31 de Maio de 1995 (que suspendeu o processo de transgressão até que se verificasse alguma das circunstâncias previstas no artigo 182.º) e da “liquidação adicional” efectuada em 10 de Maio de 2002, no seguimento da procedência parcial da mesma impugnação.



Na verdade, são coisas diversas a suspensão do processo de transgressão e a suspensão do prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional, sendo que aquela nenhuma relevância ou influência tem neste, nos apontados termos.

Mostra-se, pois, efectivamente prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, na parte ora *sub judice*, e julgando-se extinto o procedimento contra-ordenacional quanto à infracção em causa, com o conseqüente arquivamento dos autos.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Alteração do pacto social. Directiva comunitária. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

- I — A liquidação de emolumentos notariais, relativa à celebração de uma escritura de alteração do pacto social, efectuada com base na aplicação da taxa indicada no artigo 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro, constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos artigos 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69.*
- II — Como tal, a liquidação de tais emolumentos é ilegal, por violação de lei.*
- III — Nos termos do art.º 43.º da LGT, 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.*
- IV — 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 e independentemente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar a liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.*

Processo n.º 584/07-30.

Recorrente: Woodchester Holding Portugal, SGPS, 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** – Woodchester Holding Portugal, SGPS, Lda., com os sinais dos autos, impugnou judicialmente o despacho do Director-Geral dos Registos e Notariado de 26/05/2000 que lhe indeferiu o pedido de revisão de acto de liquidação de emolumentos, no montante de Esc. 10.735.350\$00.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa de 21/2/2007 foi a impugnação judicial deduzida julgada improcedente e, em consequência, mantido o acto impugnado.

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

1.ª- A liquidação de emolumentos de que a WOODCHEESTER foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2.<sup>a</sup>- O art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 13 de Outubro, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o art.º 10.º da Directiva 69/335/CEE;

3.<sup>a</sup>- Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art.º 5.º da “Tabela de Emolumentos do Notariado”, se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

4.<sup>a</sup>- A escritura pública não é formalidade *ad substantiam* das deliberações sociais de alterações estatutárias – o outorgante limita-se a declarar que a deliberação foi tomada e que ele outorga a escritura legalmente obrigatória, não prestando o notário quaisquer informações, esclarecimentos ou conselhos que possam influenciar os termos do acto;

5.<sup>a</sup>- A obrigatória intervenção do notário é ditada, por conseguinte, principalmente no interesse geral, em vista do controlo da legalidade da alteração do contrato de sociedade, pelo que o montante do capital social ou do aumento da respectiva cifra não legitimam a cobrança de emolumentos acrescidos;

6.<sup>a</sup>- De qualquer forma, a desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta* – um imposto – que não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

7.<sup>a</sup>- O art.º 10.º da Directiva obsta à existência de “outras imposições” mesmo que estas versem sobre alterações estatutárias que não tenham por objecto o capital social;

8.<sup>a</sup>- De facto, a alínea a) dessa norma reporta-se às “operações referidas no art.º 4.º”, sem excluir as que constam do respectivo n.º 3;

9.<sup>a</sup>- Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a alínea c) do art.º 10.º da Directiva, ao proibir imposições em relação deste preceito 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, abarca igualmente todas as formalidades essenciais ligadas à forma jurídica da sociedade em questão, na medida em que condicionam o exercício e a prossecução dessa actividade (sendo certo que, com as alterações dos seus estatutos, uma sociedade visa certamente colocar-se em melhores condições para prosseguir a sua actividade);

10.<sup>a</sup>- Finalmente, a protecção dos objectivos da Directiva exige que as reuniões de capital não possam ser tributadas (salvo, obviamente, na medida consentida pela Directiva) tanto no momento em que ocorrem, como posteriormente, a propósito de serviços os mais diversos, usados como pretexto da cobrança de impostos, disfarçados de direitos de carácter remuneratório;

11.<sup>a</sup>- Ora esse será o caso de todas as vezes em que, em contrapartida de um serviço público, o Estado cobra uma remuneração cujo montante varia em função do capital social, se a cifra deste em nada contender com os custos da transacção (ou em toda a medida em que não contenda);

12.<sup>a</sup>- Neste sentido se pronunciou já, de resto, o Tribunal de Justiça no Acórdão Modelo SGPS, ao referir que “deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sob a forma de emolumentos cobrados pela alteração 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”, dado que “a não ser assim, os Estados-Membros, embora abstando-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”, frustrando o objectivo prosseguido pela Directiva;

13.<sup>a</sup>- A sentença recorrida violou por errada interpretação e aplicação o disposto nos art.ºs 4.º, 10.º e 12.º, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335/CEE.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) A impugnante é uma sociedade por quotas matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número seis mil e vinte e quatro, com o capital social integralmente realizado de quatro mil, quatrocentos e cinquenta milhões de escudos.

B) No dia 13/04/2000 a impugnante celebrou uma escritura pública de “alteração parcial do contrato social”, outorgada no 5.º Cartório Notarial de Lisboa, dando nova redacção ao artigo nono nos seguintes termos: *artigo NONO – Os sócios podem deliberar que lhes sejam exigidas prestações suplementares até ao montante global de vinte milhões de escudos, ficando todos os sócios obrigados a efectuar as prestações suplementares na proporção das respectivas quotas, com excepção da sócia “Saltano – Investimentos e Gestão, SGPS, Lda., a qual se encontra desonerada dessa obrigação.”.*

C) O Cartório Notarial liquidou pela celebração da escritura mencionada na alínea anterior a quantia de Esc. 10.735.350\$00 (€ 53.547,70), a título de emolumentos.

D) O montante mencionado na alínea anterior foi apurado através da aplicação dos art.ºs 4.º e 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

E) A quantia mencionada em C) foi paga em 13/04/2000.

F) Em 21/05/2000 a impugnante requereu aos Serviços do Registo e Notariado a Revisão Oficial da liquidação mencionada em C) com fundamento de que esta padece de vício de violação de direito porquanto as disposições da Tabela de Emolumentos ao abrigo das quais foi efectuada a liquidação são contrárias ao direito comunitário, designadamente à Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17/07/1969.

G) Em 26/05/2000, por despacho do Director-Geral dos Registos e Notariado, o pedido de revisão foi indeferido.

H) Por ofício datado de 30/05/2000, foi levado ao conhecimento da impugnante o indeferimento do pedido de revisão.

I) A impugnação foi apresentada em 12/07/2000.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra o despacho do DGRN que lhe indeferiu o pedido de revisão do acto de liquidação de emolumentos notariais efectuado na sequência da escritura pública de alteração parcial do contrato social, considerando que os emolumentos impugnados não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE.

A questão que se coloca, então, é a de saber se é compatível com o direito comunitário a cobrança dos emolumentos previstos no artigo 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro, na redacção dada pela Portaria 1007-A/98, de 2 de Dezembro, e pela Portaria 684/99, de 24 de Agosto, relativamente a uma escritura de alteração do pacto social da impugnante.

Ora, contrariamente ao entendimento da Mma. Juíza “a quo”, se decidiu já neste STA, designadamente no Acórdão de 26/4/07, proferido no recurso n.º 39/07, que a liquidação de tais emolumentos notariais constitui uma imposição sem carácter remuneratório para efeitos dos artigos 10.º e 12.º, alínea e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, pelo que, não estando a possibilidade de liquidação desses emolumentos aí prevista, ela é ilegal.

Com efeito, como se refere no citado aresto, “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.* (Acórdão de 21-6-2001, proferido no processo C-206/99).

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 quando*

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 - art.º 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” - postulado pelo art.º 10º, alínea c) da Directiva, para proibição da incidência real do imposto sobre as entradas de capital.*

*E que tais situações parecem directamente cobertas pelo seu art.º 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” - art.º 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.”*

*Daí que, é, pois, esta linha jurisprudencial que há que adoptar, uma vez que não são invocadas razões que justifiquem a sua alteração.*

E, assim sendo, é de concluir que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura de alteração do contrato social, com base na Tabela de Emolumentos do Notariado, e calculados independentemente do custo do serviço, não têm carácter remuneratório, pelo que a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por incompatibilidade com o estabelecido nos artigos 4.º, n.º 1, alínea c), 10.º, alínea a) e 12.º da Directiva 69/335/CEE, impondo-se, por via disso, a sua anulação, por enfermar de vício de violação de lei.

A impugnante, ora recorrente, formula ainda o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do art.º 43.º da LGT, 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 (neste sentido, v. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume III, página 503).

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 qual-

quer 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 13/4/2000 e até à data da emissão da nota de crédito a favor daquela (artigo 61.º, n.º 3 do CPPT).

**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, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial e anular o acto impugnado, ordenando-se a restituição à impugnante da quantia de € 53.547,00 (10.735.350\$00), paga a título de emolumentos notariais, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 3/4/2000 até à data em que vier a ser emitida nota de crédito a favor da impugnante.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *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.

---