DIÁRIO DA REPÚBLICA

29 de Setembro de 2008

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 2.º trimestre de 2008

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Aclaração de acórdão.

Sumário:

I — Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, aqui aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a decisão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

II — A decisão é obscura quando seja ininteligível e será ambígua quando tiver duplo sentido, visando o esclarecimento permitido pelo citado normativo torná-la compreensível e alcançar o seu sentido.

III — O pedido de aclaração não pode ser utilizado, porém, quando o reclamante, embora compreendendo a decisão, não concorde com ela e pretenda a modificação do julgado ou que o tribunal emita novos juízos sobre questões já abordadas e resolvidas e muito menos que responda a novas questões, ainda que hipotéticas, pois o tribunal apenas tem o dever de pronúncia sobre a questão em concreto que as partes lhe submetem à sua apreciação e não a emissão de qualquer parecer.

Processo n.º 21/08-30.
Recorrente: Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, notificada do acórdão proferido a fls. 399 a 405 que lhe negou provimento ao recurso interposto da sentença do TT de Lisboa, vem, nos termos dos artigos 668.º e 669.º do CPC, requerer a sua aclaração, alegando, em síntese, que, defendendo o acórdão que a efectiva prestação de garantia é imprescindível para que possa ser invocado o disposto no artigo 183.º-A do CPPT, não resulta claro do aresto o alcance de tal entendimento, pelo que o que se pretende ver aclarado é se uma vez prestada a garantia se aplica o regime do artigo 183.º-A do CPPT e, se requerida, deve a AF reconhecer a caducidade da garantia ou se, dado que a prestação da mesma garantia ocorrerá ao abrigo da lei nova (a qual revogou o artigo 183.º-A do CPPT), não há já lugar à aplicação do disposto no artigo 183.º-A do CPPT e, por isso, não pode ser declarada a caducidade da garantia que venha a ser prestada.

Respondendo diz a representante da Fazenda Pública que da leitura do acórdão proferido é perfeitamente perceptível a razão por que se decidiu negar provimento ao recurso, visando a requerente com o presente expediente apenas produzir um reexame do julgado.

Cumpre decidir.

II – Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, aqui aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a decisão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

A decisão é obscura quando seja ininteligível e será ambígua quando tiver duplo sentido, visando o esclarecimento permitido pelo citado normativo torná-la compreensível e alcançar o seu sentido.

O pedido de aclaração não pode ser utilizado, porém, quando o reclamante, embora compreendendo a decisão, não concorde com ela e pretenda a modificação do julgado ou que o tribunal emita novos juízos sobre questões já abordadas e resolvidas e muito menos que responda a novas questões, ainda que hipotéticas, pois o tribunal apenas tem o dever de pronúncia sobre a questão em concreto que as partes lhe submetem à sua apreciação e não a emissão de qualquer parecer.

No caso em apreço, a requerente compreendeu perfeitamente a decisão e o seu alcance: a recorrente, tendo sido notificada para prestar garantia no âmbito de um processo de execução fiscal, mas que não chegou a prestar, não pode invocar a sua caducidade, ao abrigo do artigo 183.º-A do CPPT, o qual só é aplicável às situações em que tenha sido efectivamente prestada uma garantia, nem defender a dispensa da sua prestação e muito menos a sua inexigibilidade legal ou a sua inutilidade.

O que a recorrente pretende agora saber é qual o entendimento deste Tribunal uma vez prestada a garantia que lhe está a ser exigida: pode a recorrente invocar, então, o artigo 183.º-A do CPPT, entretanto revogado, e ser declarada a sua caducidade no âmbito de tal normativo?

A resposta a tal questão nada tem a ver, contudo, com a obscuridade da decisão anterior que lhe foi notificada e cujo alcance ela bem compreendeu.

E, como se pode ler em Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, págs. 151 e 153, "Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso".

Por outro lado, em sede de aclaração de uma decisão judicial apenas pode esclarecer-se o que se decidiu e as razões por que se decidiu, não podendo esclarecer-se o que se não decidiu, nem estava obrigado a decidir-se, pois a situação equacionada não se verificava.

Além de que o tribunal não pode pronunciar-se sobre questões hipotéticas que as partes lhe coloquem mas tão só sobre a questão que em concreto se verifica e lhe é colocada à sua apreciação.

Razão por que o presente pedido de aclaração assim formulado está, pois, votado ao insucesso.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir o pedido de aclaração.

Custas pela requerente (que goza de apoio judiciário), fixando-se a taxa de justiça devida em 15 UCs.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*.

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Fundamentação do acto tributário. IVA. Execução fiscal. Pagamento em prestações. Imposto legalmente repercutido a terceiros.

Sumário:

I — O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos no artigo 77.º da Lei Geral Tributária.

II — A fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

III — É contraditória e inoperante a fundamentação que não só remete literalmente para uma informação formulada na disjuntiva, como silencia a análise dos pressupostos essenciais da requerida isenção ou dispensa de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

IV — Nos termos do artigo 196.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o IVA, como imposto legalmente repercutido a terceiros, pode ser pago, cumpridos os demais pressupostos legais, num máximo de doze prestações mensais.

Processo n.º 209/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Autoclean Serviços de Limpeza Automóvel, Ldª.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a reclamação deduzida por Autoclean – Serviços de Limpeza Automóvel, Lda., do despacho de 26 de Novembro de 2007, do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa, 14.º Bairro, assim o anulando.

Fundamentou-se a decisão em que o artigo 196.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas permitia o pagamento num máximo de 12 prestações e que, quanto à dispensa de garantia, tal despacho não se encontrava devidamente fundamentado, revelando-se a fundamentação obscura pois "não só não [são] ponderados todos os factos apresentados pela reclamante, como não é explicado porque motivo se considera verificarem-se os requisitos legalmente exigidos para o paga-

mento em prestações – a saber, a existência de uma dificuldade financeira excepcional e de previsíveis consequências económicas danosas, que nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 196.º do CPPT deve ser demonstrada -, mas já não se considera estar cumprido o requisito exigido para a isenção da garantia – a saber, prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, nos termos do disposto no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária – tanto mais que no caso o contribuinte tinha solicitado o pagamento em 36 prestações, que por imposição legal, não foi possível conceder".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - A questão decidenda prende-se com a autorização do pagamento de uma dívida tributária de IVA em 36 prestações mensais iguais e sucessivas e a isenção da prestação de garantia associada a esse pedido de pagamento em prestações nos termos do art. 199º do CPPT.

II - O deferimento do pagamento da dívida exequenda em 12 prestações é uma decisão estritamente vinculada pois corresponde ao deferimento do pagamento em prestações no prazo máximo permitido por lei - n.º 4 do artº 196º do CPPT; resultando "a dificuldade financeira excepcional" demonstrada pela análise da situação tributária global do S.P. reclamante, designadamente a existência de outros processos de execução fiscal com pagamentos prestacionais em curso.

III - Porque assim é, não poderá manter-se a sentença ora recorrida quanto à anulação do acto impugnado na parte em que este defere o pagamento da dívida exequenda em 12 prestações mensais.

IV - Quanto à isenção da prestação de garantia associada a esse pedido de pagamento em prestações e tendo presente os fundamentos apresentados pela Reclamante para essa dispensa bem como as considerações jurisprudenciais vertidas na sentença ora recorrida quanto à fundamentação dos actos tributários, conclui-se do seguinte modo:

V - Resulta do ponto 8 do probatório da douta sentença ora recorrida que não existe qualquer penhora à ordem do processo de execução fiscal onde foi apresentada a Reclamação ora em crise, nem poderia haver, nos termos do artº 215º do CPPT, uma vez que o pedido de pagamento em prestações foi apresentado no prazo para deduzir a Oposição.

VI - Reiterando a afirmação de que a dívida em causa denota que a Reclamante acaba por financiar a sua actividade (também) com os impostos que "arrecada" em substituição do Estado, o credor tributário, temos que o n.º 4 do artº 52º da LGT prevê como requisito para a dispensa de garantia o prejuízo irreparável que a prestação da mesma lhe pudesse causar ou a manifesta falta de meios económicos para prestá-la, ambas reveladas pela insuficiência de bens penhoráveis.

VII - Nos termos do artº 170º do CPPT o ónus da prova da verificação dos requisitos de dispensa da prestação de garantia cabe à executada.

VIII - Não só o pedido apresentado não está fundamentado de facto e de direito nem instruído com a necessária prova documental, como da análise ainda que perfunctória, realizada pelo SF à situação económica da Reclamante e que fundamenta o despacho ora reclamado, nos termos do n.º 1 do artº 77º da LGT; se conclui que as declarações fiscais apresentadas pelo S.P. à AF não denotam qualquer manifesta falta de meios económicos ou a irreparabilidade do prejuízo que lhe viesse a causar a prestação da garantia então exigida, pois revelam a existência de bens penhoráveis.

IX - Fica então por determinar na douta sentença ora recorrida como poderia a AF convidar a Reclamante a aperfeiçoar alguma irregularidade (ainda não identificada) no requerimento sem prejudicar a rápida decisão do procedimento; ou quais os factos que seriam convenientes conhecer para uma justa decisão da causa, que passará necessariamente por se considerar estarmos na presença de uma empresa em plena laboração, com um resultado fiscal positivo e que a dívida em causa é de IVA autoliquidado.

X - A douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação do n.º 4 do art. 196º do CPPT bem como do n.º 4 do artº 52º da LGT e 170º do CPPT.

E contra-alegou a reclamante, pugnando pelo acerto da decisão.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, pois, tendo por legal o entendimento da Administração Fiscal, ao deferir apenas 12 das 36 prestações pedidas para o pagamento do IVA em falta, "não obstante, a final, também nessa parte anulou o despacho reclamado", nulidade "que se deve considerar arguida pela recorrente Fazenda Pública na 3.ª conclusão, que sintetiza os n.os 3 e 4 das suas alegações de recurso".

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

1. Em 24 de Outubro de 2007, foi instaurado contra a reclamante o processo de execução fiscal n.º 3336200701043196, relativo a dívida de IVA referente a Julho de 2007, no montante de Euros 34.410,26 (cf. fls. 1 e 2, do processo instrutor).

2. Em 16 de Novembro de 2007, deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 14 (SFLx14), um requerimento subscrito pela reclamante, no qual pede que lhe seja autorizado o pagamento em 36 prestações mensais da dívida referida no ponto anterior, a suspensão da respectiva execução, nos

termos do art. 52.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, e a isenção da prestação de garantia, nos termos do disposto no art. 52.º, n.º 4, da LGT (cf. requerimento, a fls. 4-11, do processo instrutor).

3. No requerimento referido no ponto anterior, a reclamante refere, designadamente, que tem a seu cargo aproximadamente 80 trabalhadores, que se não lhe for permitido pagar a dívida em prestações, terá de encerrar, que só a partir de 2005 conseguiu manter um cash flow positivo, pede que seja autorizada a pagar a dívida em 36 prestações mensais de Euros 988,50, e finaliza referindo que "tem capacidade financeira para cumprir o regime prestacional, independentemente da prestação de garantia.... A prestação de garantia seria um obstáculo ao cumprimento do regime prestacional" (cf. requerimento, a fls. 4-11, do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

4. Em anexo ao requerimento referido no ponto 2, a reclamante juntou um documento de consulta da declaração anual, relativo ao ano de 2006, contendo um "anexo O - mapa de recapitulação de cliente", e um "anexo A – elementos

contabilísticos e fiscais", constando deste último, designadamente, o montante de Euros 342.568,06, relativo a custos com pessoal (cf. documentos a fls. 8-11, do processo instrutor, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

5. Em 26 de Novembro de 2007, foi elaborada pelos serviços do SFLx14, uma informação, com o seguinte teor (cf. fls. 12 a 14, do processo instrutor):

INFORMAÇÃO

Veio o executado, Autoclean Serviços de Limpeza Automóvel, Lda, NIPC 504030477, requerer o pagamento em 36 prestações por dívida de IVA, referente ao período 2007/07, no valor de quantia exequenda de 34.410,26€, a que acresce juros de mora e custas processuais. Sobre a matéria requerida, cumpre-me informar o seguinte:

(a) A executada foi citada através de carta registada com aviso de recepção, assinado em 12-11-2007;

(b) Por requerimento de 16-11-2007, dentro do prazo de oposição, veio a executada, formular um pedido de pagamento em prestações da dívida exequenda em 36 prestações mensais, ao abrigo do artº 196º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT);

(c) Com o referido pedido a sociedade executada, requer a suspensão da execução com a isenção de prestação de garantia, nos termos do artº 52º da Lei Geral Tributária, invocando que se encontra a recuperar de um período de dificuldades financeiras, conseguindo já libertar cash flow positivos.

Compete analisar e decidir

Dos Factos

1 - As dívidas relativamente às quais foi apresentado o presente pedido de pagamento em prestações, com proveniência como supra descrito, são passíveis de ser pagas em prestações com recurso ao regime prestacional nos termos do art. 196º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPTT);

2 - Na impossibilidade de proceder ao pagamento integral da totalidade da dívida inserta nos presentes autos de execução em questão, requer o contribuinte o pagamento em 36 prestações mensais e sucessivas;

3 - Invoca argumentos de carácter financeiro/económico, que não lhe permitem solver a dívida, pedindo a isenção da prestação de garantia o crédito que detém sobre terceiros;

4 - Da consulta ao Anexo O da Declaração Anual do ano de 2006, verifica-se a existência de vendas/prestações de serviços a diversos clientes nos montantes de 1.543.715,00€, ressalvando o facto de aqui só constarem os clientes cujo valor anual de vendas é superior a 25.000,00€;

5 - Atenta a análise do modelo 22 do IRC, verifica-se que a executada desde 2005, apresentou resultados positivos, isto é, lucros fiscais e consequentemente IRC a pagar (35.574,99€ no ano de 2006);

6 - Resulta assim através de uma análise muito perfunctória da sua situação económica da executada, a existência de bens no seu activo financeiro, nomeadamente o contratual de receber de uma outra sociedade, outro activo financeiro, nomeadamente dinheiro;

Do Direito

1 - Atento o valor da causa, a competência para a autorização do pagamento em prestações é do órgão de execução fiscal;

2 - Apenas poderá ser concedido o pagamento prestacional em 12 prestações mensais e sucessivas atento o disposto no n.º 4 do art. 196º do CPPT, visto tratar-se de dívidas repercutidas sobre terceiros, no caso em apreço - IVA;

3 - Aliás não basta à executada, invocar a insuficiência/inexistência de meios económicos, deverá também prová-los na petição, como decorre do n.º 3 do art. 170.º do CPPT, o que não fez;

4 - Caso não seja concedida a dispensa de prestação de garantia, a mesma deverá ser fixada no montante de 51.464,76€, (calculada nos termos do n.º 5 do art. 199.º do CPPT), conforme quadro anexo:

Quantia Exequenda	34 410,26
Juros de Mora	6 193,85
Custas Processuais	567,70
Agravamento 25 %	10 292,95
Soma	51 464,76

É quanto me cumpre informar, V. Exa., superiormente decidirá

6. Em 26 de Novembro de 2007, foi exarado despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças, sobre a informação referida no ponto anterior, com o seguinte teor (cf. fls. 14, do processo instrutor):

Atenta a informação que antecede, o valor e natureza da dívida, defiro o pagamento do presente processo em 12 prestações mensais, iguais e sucessivas nos termos do n.º 4 do art. 196º do CPPT, devendo ser apresentada garantia idónea pelo montante de 51.464,76 euros conforme dispõe o art. 199.º, do citado código, números 1 e 6.

Notifique-se.

7. A reclamante tem a seu cargo pelo menos 80 funcionários (cf. docs. de fls. 22 a 27, dos autos).

8. Existem quatro autos de penhora, dois de bens móveis e dois de estabelecimentos comerciais, associados a dois processos de execução fiscal em que a reclamante é executada (com os n.ºs 3336200601050206 e 3336200701009974) que correm termos no SFLx14, ambos com planos de pagamentos prestacionais devidamente autorizados, tendo sido penhorados os mesmos bens em ambos os processos, aceites como garantia a prestar nos termos do art. 199º do CPPT, aos quais foram atribuídos aos valores de Euros 16.000,00, 36.100,00, 16.000,00 e 39.000,00 (cf. informação de fls. 30 a 33, dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Vejamos, pois:

A nulidade referida, não sendo de conhecimento oficioso, tem de ser arguida pelo recorrente.

Não o foi, todavia, mas antes um erro de julgamento.

Na verdade, a recorrente, após referir – artigo 3.º do n.º III das suas alegações – corresponder a "uma decisão estritamente vinculada" o deferimento em 12 prestações – artigo 196.º, n.º 4, do CPPT -, acrescenta - n.º 4 - que, em tal medida, "nunca poderá decair o acto reclamado".

E, na conclusão 3.ª, aponta que, ainda em tal base, não poderá manter-se a sentença recorrida.

O que pretende, pois, é a revogação da sentença na parte em que errou o julgamento.

Se pretendesse prevalecer-se da nulidade, a sentença cairia *in totum* quando a recorrente expressa o entendimento da sua revogação parcial.

Vejamos, assim, se se verifica o invocado erro de julgamento.

O artigo 196.º do CPPT que regula o pagamento em prestações, admite-o, nomeadamente, com relação ao imposto "legalmente repercutido a terceiros" – como é o caso do IVA – e verificados os respectivos pressupostos legais – que ora não estão em causa -, para o máximo de 12 prestações mensais.

E, embora perfilhando tal entendimento, a sentença, não obstante, anulou totalmente o despacho reclamado que tal-qualmente o havia considerado pelo que, nessa medida, aquela decisão não pode manter-se.

QUANTO À FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO RECLAMADO, NO TOCANTE À DISPENSA DE GARANTIA:

Como é sabido, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação – artigo 99.º, alínea *c*), do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível, no sentido de explícita.

Cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 rec. 742/03.

O dever legal da fundamentação tem, a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.

Ora, o despacho em causa expressa uma fundamentação por remissão, para a informação sobre que recai: "atenta a informação que antecede".

E esta concretiza-a em dois itens principais: a existência de vendas / prestações de serviços e de resultados positivos desde 2005; e a falta de prova da invocada insuficiência / inexistência de meios económicos.

Ora, tal fundamentação é manifestamente insuficiente.

Na verdade, e por um lado, não se aponta a medida em que tal existência concretiza ou não a necessária insuficiência económica – artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária -, sendo que, quanto à existência de bens, apenas se refere um activo financeiro – "nomeadamente o contratual de receber de uma outra sociedade, outro activo financeiro, nomeadamente dinheiro".

E, por outro, tendo-se assentado na existência de dificuldades financeiras e em consequências económicas danosas para a executada, no pagamento imediato e integral da dívida – pelo que a mesma foi dividida no número máximo de prestações legalmente admissíveis -, todavia justificou-se a não dispensa de garantia na falta de prova da "insuficiência/inexistência de meios económicos", o que aparece como contraditório.

E, bem assim, o próprio teor da remissão, esgotada, no ponto, no inciso vocabular, "atenta a informação que antecede".

Pois que esta se analisa na disjuntiva, equacionando duas hipóteses: tanto a concessão como a denegação da requerida dispensa de caução.

Denegando a isenção, sem mais, não aparece concretizado, como é mister, o fundamento escolhido que, literalmente, bem pode ser o referente ao deferimento da isenção.

Fundamentação contraditória, pois, equivalente à sua falta.

Acresce que a reclamante havia adrede invocado que, face ao alegado, "a prestação de garantia seria um obstáculo ao cumprimento do regime prestacional".

Ponto que o despacho reclamado totalmente silenciou.

Ora, como se refere no recente acórdão deste STA, de 11 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0615/04, citando Alfredo de Sousa e J. Paixão, *Código de Processo Tributário anotado*, 1998, nota 5 ao artigo 82.º, "o grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte".

E mais adiante "(…) a jurisprudência tem demonstrado, sobretudo na concretização do conceito legal de "insuficiência" da fundamentação, a consciência de que se move num domínio de conflito e de conciliação entre interesses e valores divergentes e mesmo opostos".

Alegado, pois, fundada e essencialmente, que a prestação de garantia obstaculizava o próprio cumprimento do regime prestacional, não podia a Administração bastar-se, em sede de fundamentação, com a dita menção da existência de vendas / prestações de serviços, com resultados positivos, e de créditos financeiros, aliás não discriminados, sem qualquer referência concreta ao alegado.

Tem-se, pois, a fundamentação em causa como insuficiente e contraditória, a acarretar legalmente a sua falta, conforme ao acima exposto.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, em tal medida se revogando a sentença – que, no mais, se mantém -, assim se confirmando o despacho reclamado quanto ao deferimento do pagamento da dívida exequenda em 12 prestações mensais iguais e sucessivas.

Custas na proporção do vencido, sempre com procuradoria de 1/8, pela Fazenda Pública neste tribunal e pela reclamante na instância e no STA.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

IRC. Liquidação adicional. Princípio da especialização dos exercícios. Princípio da justiça. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram.

II — Contudo esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

III — É o que acontece quando constituída uma provisão para crédito vencido, por lapso de contabilização, o sujeito passivo efectiva as reposições devidas pelos pagamentos parciais entretanto feitos, apenas e pela totalidade em determinado exercício e não, como era devido, de forma discriminada nos exercícios correspondentes em que esses pagamentos foram concretizados.

IV — Não se extraindo do probatório, embora alegado, que a recorrente tenha reflectidos os proveitos num único exercício, impõe-se a baixa dos autos à instância para ampliação da matéria de facto (artigos 729.º, n.º 3 e 730.º, n.º 1 do CPC).

Processo n.º: 807/07-30.
Recorrente: Finibanco Holding, SGPS, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco (por vencimento).

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **"Finibanco Holding SGPS, SA"**, com os demais sinais dos autos, interpôs recurso para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, no segmento em que julgou improcedente a impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRC, derrama e juros compensatórios, relativa ao exercício do ano de 1999.

Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões:

1. A Recorrente constituiu, em tempos, uma provisão de € 323.714,31, para crédito vencido, tendo, porém, por lapso de contabilização, efectivado as reposições devidas pelos pagamentos parciais entretanto feitos, apenas e pela totalidade no exercício de 2000 e não, como era devido, discriminadamente nos anos em que se concretizaram os pagamentos;

2. Em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18º do Código do IRC, a parte dos pagamentos concretizados nomeadamente (para o que aqui concerne) em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000, como foi efectuado pela Recorrente;

3. Porém, no cumprimento deste mesmo princípio da especialização dos exercícios, o reconhecimento em 1999 do proveito correspondente às reposições que eram devidas nesse exercício, terá de acarretar a correspondente desconsideração do mesmo proveito no exercício de 2000, levando a que sejam devidos apenas juros compensatórios pelo atraso no reconhecimento dos proveitos e correspondente liquidação e pagamento de imposto, nos termos do artigo 35.º da LGT;

4. A ora Recorrente não se furtou à devida reposição da provisão em causa, mas apenas se atrasou no seu registo, trazendo este atraso, para o erário público, não uma falta de pagamento de imposto, mas tão somente o prejuízo correspondente ao diferimento temporal do recebimento do imposto devido, que se compensa pela mera liquidação e pagamento de juros compensatórios, nos termos do citado artigo 35.º da LGT;

5. A decisão proferida nesta parte Recorrida da Sentença, na medida em que indefere a anulação da liquidação de imposto pedida, dá lugar à duplicação da tributação sobre o montante em causa, na esfera do mesmo sujeito passivo (em 2000, quando da reposição da provisão feita pela Recorrente, e uma outra vez, em 1999, por via da correcção à matéria colectável imposta pela Inspecção);

6. Quando pretende impor à ora Recorrente a utilização dos mecanismos que teria ao seu dispor para ele próprio efectuar a regularização do lapso contabilístico, revela-se ainda a — em tudo o mais douta — sentença contrária aos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da imparcialidade, que devem, nos termos da lei, reger a actuação da administração tributária nas suas relações com os contribuintes, pois que, tendo sido detectado o lapso pela própria administração tributária, em sede de Inspecção, o resultado final não poderá, no cumprimento destes princípios, verificar-se diferente do que se veria se o Recorrente espontaneamente tivesse corrigido a situação, ou seja a mera liquidação de juros compensatórios;

7. A solução que devidamente tutela os princípios referidos nas conclusões anteriores não poderá ser outra, pois, senão a de limitar a liquidação aos juros compensatórios pelo atraso de um ano no pagamento do imposto respectivo e não o pagamento integral do imposto de 1999 e o pedido de reembolso da mesma quantia para 2000, a concretizar-se em dias vindouros;

8. Outra solução revela-se injusta e excessivamente onerosa para o Recorrente e violadora dos princípios que regem a tributação, em geral, e, em particular, a das sociedades.

9. Pelas razões melhor elencadas acima nas conclusões nºs. 5, 6, 7 e 8, a decisão ora Recorrida, na parte que aqui se veio pôr em crise, viola o disposto nos artigos 18º do CIRC, 46º do CPPT, 9º, 35º e 55º da LGT, bem como nos artigos 4º, 5º, 6º e 6º-A do CPA, *ex vi* dos artigos 2º da LGT e 2º do CPPT.

Termos em que deverá o presente Recurso ser julgado procedente, assim se revogando a decisão Recorrida, na parte e pelos motivos acima expostos, por tudo se ordenando, a final, a anulação da liquidação impugnada na parte correspondente (…)".

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu o seguinte douto parecer:

"O objecto do presente recurso refere-se circunscreve-se à legalidade das correcções efectuadas à liquidação de IRC do exercício de 1999, relativas a provisões para créditos vencidos.

"As correcções efectuadas pela AT reportam-se a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial da dívida por parte da empresa Tribor, SA, efectuada no exercício de 1999, no montante de € 46.354,02 (9.293.146$00).

"A recorrente admite que em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18.º do Código do IRC, a parte dos pagamentos concretizados nomeadamente em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000.

"Mas alega, e esta é a questão objecto do recurso, que, no cumprimento deste mesmo princípio da especialização dos exercícios, o reconhecimento em 1999 do proveito correspondente às reposições que eram devidas nesse exercício, deveria acarretar a correspondente desconsideração do mesmo proveito no exercício de 2000, levando a que fossem devidos apenas juros compensatórios pelo atraso no reconhecimento dos proveitos e correspondente liquidação e pagamento de imposto, nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

"Conclui que a decisão recorrida, na medida em que indefere a anulação da liquidação de imposto pedida (1999) dá lugar à duplicação da tributação sobre o montante em causa na esfera do mesmo sujeito passivo (no exercício de 2000).

"Fundamentação:

"A nosso ver o recurso não merece provimento, sendo que a pretensão da recorrente não colhe apoio nas normas relativas ao princípio da especialização dos exercícios. Com efeito dispõe o artigo 18.º n.º 1 do CIRC que "os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios".

"O princípio da especialização dos exercícios, do qual resulta uma segmentação da vida das empresas em períodos de certo modo independentes entre si, correspondentes ao ano civil, tem em vista tributar a riqueza gerada em cada exercício, respondendo também a necessidades de natureza económica, contabilística e de gestão.

"Daí que só possam ser imputados a cada ano os proveitos e os custos nele verificados independentemente dos recebimentos e pagamentos verificados, devendo os mesmos incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

"No caso, como resulta do probatório (ponto 2.1.2- provisões para créditos vencidos) a recorrente efectuou várias amortizações parciais de dívida à empresa Tribor SA, nos anos de 1997 a 1999 e no montante global de 30.049.597$00.

"Porém, no ano de 1999 não repôs a parte da provisão correspondente à amortização efectuada no referido exercício (no montante de 9 293 146$00) dando origem à correcção efectuada por provisão excessiva nos termos da alínea d) do n.º 1 do artº. 33.º do CIRC.

"E resulta também provado – fls. 405 – que a acção inspectiva incidiu apenas sobre o exercício de 1999 (e não sobre o exercício de 2000), e só em relação ao mesmo foram efectuadas correcções à matéria colectável, sendo certo que só estas estão em causa no caso sub judice.

"Ora, como bem se sublinha na decisão sindicada, a recorrente tinha mecanismos legais para efectuar a regularização do seu lapso contabilístico (quer no exercício de 1999, quer no exercício de 2000) não competindo à administração tributária a correcção da sua contabilidade.

"De outra forma estaria a permitir-se ao contribuinte eleger o exercício em que lhe fosse mais proveitoso diminuir a sua matéria tributável, em violação do disposto no artº. 18.º, nº. 1, do CIRC.

"Improcede pois argumentação da recorrente pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, confirmando-se o julgado recorrido".

Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2. Em matéria de facto, tem-se por reproduzida a fixada na instância – artigos 713.º, n.º 6, e 726.º do Código de Processo Civil.

3. Está em causa uma provisão de € 323.714,31, para crédito vencido, tendo, porém, a impugnante, por lapso de contabilização, efectivado as reposições devidas pelos pagamentos parciais entretanto feitos, apenas e pela totalidade no exercício de 2000 e não, como era devido, discriminadamente nos anos em que se concretizaram os pagamentos;

Na verdade, e em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18º do Código do IRC, a parte dos pagamentos concretizados nomeadamente (para o que aqui concerne) em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000, como terá sido efectuado pela recorrente.

É inequívoco que vigora no CIRC o princípio da especialização de exercícios, como decorre do artº. 18º, 1, do CIRC.

É sabido que o princípio de especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício, independentemente do seu efectivo recebimento.

A aplicação deste princípio ganha assim relevância nos casos em que não existe coincidência entre o exercício em que os ganhos ou perdas são contabilizados e o exercício em que os recebimentos ou despesas correspondentes têm lugar.

Aquele princípio vale assim para os casos em que os custos são contabilizados num exercício mas em que a despesa efectiva só é suportada noutro, e para os casos em que o ganho ainda que contabilizado num exercício, só é, de facto, recebido noutro.

Ora, em tais situações, em que existe desencontro entre a contabilização dos custos e dos proveitos e a sua efectiva concretização, a lei ordena que os mesmos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram. Daí que se devam imputar ao exercício os encargos que emergem de operações nele realizadas, ainda que nele não suportadas, do mesmo modo que se devem imputar a um exercício os proveitos resultantes de operações nele feitas mesmo que arrecadados noutro ([1]).

Quer isto dizer que o facto do seu recebimento estar para além da vontade e do controle da própria empresa não significa que não possa ser tido como proveito do respectivo exercício, almofadado com a possibilidade da provisão de igual montante – artº.33º, 1, a) e 34º, 1, b) do CIRC, na redacção ao tempo vigente.

Mas não quer isto dizer, sem mais, que se deva proceder à correcção técnica do proveito em causa, considerando, como se viu, o princípio da especialização dos exercícios.

Sem pôr em causa a relevância fiscal de tal princípio, não haverá impedimento à imputação de custos (ou de proveitos) a exercícios diversos, quando tal imputação não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

O que está de acordo com o POC – Plano Oficial de Contabilidade, tanto de 1977, como de 1989 – prevendo perdas imputáveis a exercícios anteriores.

Aliás, a própria AF, bastante rígida no entendimento deste princípio da especialização económica dos exercícios (vide ofício-circular C-1/71, de 11/1) flexibilizou a sua posição através do ofício-circular C-1/84, de 18/6, consequência do parecer do Centro de Estudos Fiscais, publicado *in* CTF 307/309, págs. 781 e ss., sobre que recaiu despacho de concordância do SEO, de 8/6/84.

Assim, no caso concreto, poderá ser de aceitar, para efeitos fiscais, a contabilização efectuada pelo contribuinte, já que não vem alegada nem ocorre qualquer omissão voluntária ou intencional, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios ([2]).

Avancemos.

Sobre a "Periodização do lucro tributável", dispõe o n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC que "os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios".

A sentença recorrida, para julgar improcedente a impugnação judicial, na parte que vem atacada no presente recurso, teceu as seguintes considerações*, in totum*:

"No que concerne à correcção referente a provisões para crédito vencido, andou bem a Administração Tributária ao não aceitar tal provisão como custo fiscal.

Esta correcção efectuada pela AT reporta-se a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial da dívida por parte da empresa Tribor, S.A., efectuada no exercício de 1999, no montante de €46.354,02 (9.293.146$00).

O impugnante não questiona a correcção efectuada, alegando que apenas deverá haver lugar ao pagamento de juros compensatórios pelo prazo de um ano, atendendo a que a reposição desta provisão ocorreu no exercício de 2000 e deveria ter havido lugar a uma dedução ao lucro tributável no exercício da reposição da provisão.

Ora, a provisão é um custo do exercício e de constituição obrigatória para efeitos fiscais, não podendo a sua constituição fazer-se a belo prazer do contribuinte, manipulando os resultados do exercício.

A constituição de provisões deve cingir-se, além de outras, às regras da especialização dos exercícios, nos termos do disposto nos artº. 17º e 18º do CIRC.

E, sem dúvida, que a constituição de provisões desnecessárias ou em montante excessivo difere a tributação dos resultados e permite manipular os resultados do exercício.

O impugnante tinha ao seu dispor mecanismos para ele próprio efectuar a regularização do alegado lapso contabilístico, não competindo, nos termos da lei, à Administração Tributária a correcção da contabilidade do impugnante, sendo que a constituição de provisões incumbe ao contribuinte dentro do quadro legal respectivo"

Veremos depois, na linha do que já atrás afloramos, que não acompanharemos este discurso jurídico.

Na verdade, há que ter em conta o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (vide artigos 266º, 2, da CRP e 55º da LGT).

A recorrente não poderá já lançar mão da revisão do acto tributário, por estar há muito ultrapassado o respectivo prazo para o fazer. Isto porque, como alega, e não vem contraditado, fez incluir o custo no ano de 2000 e não no ano de 1999, não havendo igualmente notícia de que tenha impugnado o IRC de 2000, com o fundamento aqui em causa.

Por outro lado, é também evidente que o Estado não foi prejudicado pela actividade da recorrente, pois o que aconteceu é que esta contabilizou os custos em causa, só que não o fez correctamente. Ou seja, os quantitativos – certos embora – não foram levados aos exercícios correspondentes.

Mas daí, como se disse, não resulta prejuízo para o Estado.

Ora, e a seguir-se o entendimento sufragado pela Administração, que mereceu o aval do Mm. Juiz, quem sairia intoleravelmente prejudicado seria o administrado, por isso que não poderia agora contabilizar como custos, aquilo que efectivamente suportou.

E, como vimos a AF limitou-se a corrigir o erro referente ao exercício aqui em questão, retirando os custos, mas não fazendo acrescer os efectivamente suportados, não corrigindo assim os exercícios atingidos pela correcção, se levados às últimas consequências.

Ora, manifestamente não é justo beneficiar a administração e prejudicar o administrado.

Versando questão idêntica, escreve Jorge de Sousa ([3]):

"… O mesmo sucede quando, embora no momento em que a administração fiscal faz a alteração da matéria colectável fosse possível efectuar a correspondente correcção no ano a que se entender ser de imputar os custos, a administração fiscal não o faz e, com o decurso do tempo, se torna inviável fazê-lo.

"Nestas condições, se a administração fiscal tinha razão na correcção que efectuou, o contribuinte teria sido prejudicado pelo seu próprio erro, ao declarar a matéria colectável, pois, abatendo, um custo no ano seguinte àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente ao ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer no ano seguinte e, paralelamente, a administração fiscal não tinha qualquer prejuízo, pois recebera no ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir".

E adiante:

"Há nesta situação dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça.

"Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça.

"Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na actuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a actividade administrativa ser norteada pela prossecução deste interesse, a administração deveria abster-se de actuar".

Por sua vez, e tratando da questão da especialização de exercícios, versando a questão de saber se o mesmo deve ser interpretado rigidamente, escreveu-se no acórdão deste STA, de 13/10/96 (rec. nº. 20.404):

"Sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, exemplificando com casos – em que tal se presumiria – como quando está para acabar ou para se iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzidos prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários para reduzir a contribuição industrial…".

É este um entendimento mais flexível e não intoleravelmente rígido que nos parece de sufragar, nos apontados, limitados e excepcionais termos atrás referidos ([4]).

Assim, e volvendo agora à hipótese dos autos, onde não houve qualquer intenção de omitir proveitos ou diferir o seu pagamento, parece-nos de concluir que a correcção efectuada, nos moldes e na dimensão em que o foi, enferma de vício de violação de lei, por violação do princípio de justiça, sendo óbvio que tal correcção, no caso, não teve como escopo, a prossecução do interesse público. É um afloramento do princípio da justiça, que nos apertados termos em que assentamos, parece poder perfilhar-se.

E entre a solução ora encontrada (em que não há prejuízos nem benefícios) e aqueloutra que seria encontrada pela aplicação estrita e absoluta do princípio da especialização dos exercícios, que beneficiaria uns (Fazenda Pública) e prejudicaria outros (contribuinte) é seguramente de optar pela primeira.

Se tal solução tiver fundamento legal.

E já vimos que tem.

A decisão recorrida não pode assim manter-se.

É certo que não vem provado, como dissemos, que a recorrente tenha feito reflectir os proveitos aqui em causa no exercício de 2000, bem como se pagou o imposto consequente.

Já dissemos atrás que a alegação da recorrente é nesse sentido. E a recorrida não o contesta. Mas do probatório não é possível extrair, com segurança, tal conclusão de facto.

Ora, como é óbvio, a doutrina que aqui faz vencimento, só logra concretização, se os proveitos aqui em causa foram levados ao exercício do ano de 2000 e pago o imposto consequente.

Isso implica necessariamente a ampliação da matéria de facto, com o apontado intuito.

4. Face ao exposto, acorda-se em revogar a sentença recorrida, unicamente no segmento impugnado, ordenando-se a ampliação da matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, definido que está o direito aplicável – artigos 729º, 3, e 730º, 1, do CPC.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino* (relator vencido, nos termos da declaração junta).

([1]) Vide Acórdão do STA de 9/2/2000, rec. n. 22.208

([2]) Vide Acórdão do STA de 23/2/2000, rec. n. 24.039

([3]) Lei Geral Tributária, comentada e anotada, de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, 1999, págs. 167 e ss.

([4]) Vide, no mesmo sentido, os acórdãos deste STA de 5/2/2003 (rec. n. 1648/02) e de 25/1/2006 (rec. n. 830/05)

Declaração de voto

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

a) A impugnante foi objecto de uma acção inspectiva de âmbito geral levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária do Porto (SPITP), que incidiu sobre o exercício de 1999 e na sequência da qual foram efectuadas c orrecções à matéria colectável, no montante de € 1.353.428,69.

b) Do relatório de Inspecção Tributária elaborado junto a fls. 22/28 do processo administrativo apenso, consta a fundamentação das correcções efectuadas, designadamente, o seguinte:

"2.1. Provisões

2.1.1. Provisões para depreciação de títulos de negociação

(...) verificou-se que o Finibanco constitui no ano em análise, uma provisão para depreciação de títulos de negociação no montante de 17 349 594$00 (86 539,41 euros), valor que se encontra contabilizado na conta (...), referente ao título "Litronic Inc". A alínea d) do n.º 1 do artº. 33º do CIRC determina a aceitação, para efeitos fiscais, das provisões constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal às empresas sujeitas à sua supervisão. Assim, só têm enquadramento naquela norma as provisões de constituição obrigatória e pelos limites mínimos estabelecidos, por apenas estes revestirem carácter imperativo. De acordo com a instrução n.º 4/96 do Banco de Portugal (...), os títulos de negociação são valorizados à cotação de mercado. As diferenças de valorização afectam os resultados do exercício, desde que respeitem a acções que integrem a composição dos

índices BVL 30 e PSI 20, ou que, sendo transaccionadas em outras Bolsas de Valores, apresentem liquidez adequada, i.e., integrem um dos índices identificados no ponto 2.1. da instrução acima referida.

As diferenças de reavaliação dos restantes títulos de negociação são registadas na conta 5624 não afectando directamente os resultados do exercício, só os afectando na data da sua venda. Dado que o sujeito passivo não comprovou que os títulos de negociação reúnem os requisitos para o provisionamento dos mesmos, ou para influenciarem os resultados do exercício, de acordo com os critérios de valorimetria estabelecidos no Plano de Contas para o Sistema Bancário para a carteira de títulos de negociação, não é fiscalmente dedutível o valor de 17 349 594$00 (..) referente à provisão constituída para depreciação de títulos de negociação, nos termos do preceito legal mencionado conjugado com o n.º 10 do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal.

2.1.2. Provisões para crédito vencido

O Finibanco provisionou em crédito vencido o montante de 64 898 893$00 (323 714,31 euros) referente à dívida da empresa Tribor, S.A.. De acordo com a informação prestada pelo Banco na resposta ao pedido de esclarecimentos, efectuado em 28/11/2001, o cliente efectuou várias amortizações parciais da dívida nos anos de 1997 a 1999, no montante global de 30 049 597$00 (149 886,76 euros). Atendendo ao facto de o valor de 20 756 451$00 (103 532,74 euros) ter sido objecto de correcção pela inspecção tributária nos exercícios de 1997 (...) e 1998 (...) em consequência das amortizações de dívida efectuadas nesses exercícios, é apenas de corrigir o montante de 9 293 146$00 (...) relativo à amortização do crédito efectuada no exercício em análise, uma vez que o banco não repôs a parte da provisão correspondente a esta amortização e que aquela configura uma provisão excessiva nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33º do CIRC conjugado com o nº3 do Aviso n.º 3/95 do B.P.

2.2. Perdas extraordinárias

(...)

2.3. Instrumentos Financeiros Derivados

O Finibanco deduziu (...) a importância de 247 725 734$00 (1 235 650,75 euros), relativa a juros a receber swaps de taxa de juro de cobertura. O banco solicitou, em 30/04/97, ao Director—Geral dos Impostos a informação sobre o enquadramento tributário dos ganhos e perdas relativos a swap de taxa de juro negociado com a instituição não residente para a cobertura financeira de um empréstimo obrigacionista. Com base na informação vinculativa prestada pela Administração Tributária (DSIRC) sancionada pelo despacho do Subdirector—Geral de 15/07/97, relativa a swaps de taxa de juro de cobertura negociados fora de bolsa, que foi no sentido de o facto gerador ocorrer no momento da liquidação da operação, com excepção dos casos de juro vencidos durante o decurso da operação em que o momento relevante para efeitos de tributação é o vencimento dos mesmos, o banco adoptou um regime de caixa para apurar o lucro tributável, tendo considerado apenas juros recebidos/pagos no decurso do exercício.

No entanto, de acordo com o entendimento do Centro de Estudos Fiscais (CEF) que se pronunciou através do Parecer n.º 21/98, sancionado por despacho de 28/04/98 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) e comunicado à Associação Portuguesa de Bancos através do Ofício..., o qual foi em sentido diferente do controvertido no Ofício n.º 30487/97 da DISRC, se durante a vigência de um contrato se verificar a existência de pagamentos/recebimentos intermédios, estes deverão ser tributados no exercício em que se vencem, sendo aplicado o princípio da realização, quando a periodificação numa base diária não possa ser aplicada devido a incertezas quanto ao direito dos juros e seu montante.

Relativamente aos custos e proveitos periodificados e ainda não realizados que são irreversíveis no fim de cada exercício, o referido parecer salienta que os resultados de cada operação periodificados são de incluir na base tributável. Apesar do despacho do SEAF não revogar a informação vinculativa constante do Ofício nº30487/98 da DSIRC, o novo entendimento da Administração Tributária terá obrigatoriamente de ser aplicado a todos os produtos derivados que tiveram início a partir do exercício de 1998, inclusive, sendo legítimo o sujeito passivo adoptar o entendimento vertido naquele Ofício para os produtos financeiros derivados (swaps taxa de juro) realizados no decurso do exercício de 1997 até ao termo dos respectivos contratos. Pelo exposto e face ao entendimento do CEF quanto ao alcance do artigo 68º—B do CIRC, será de corrigir o montante de 319 178 219$00 (...) relativo ao resultado líquido periodificado e não pago dos swaps de taxa de juro com início a partir de 1998, o qual foi indevidamente deduzido pelo Finibanco ao resultado contabilístico do exercício.

No entanto, atendendo ao facto da inspecção tributária ter efectuado uma correcção de 75 391 021$00 (...) no exercício de 1998, à dedução efectuada pelo Finibanco relativa a swaps de taxa de juro e do acréscimo realizado pelo banco em 1999, na (...) resultar da anulação do efeito dos derivados do ano anterior, então a correcção a efectuar é de 244 059 198$00 (...)

3. Conclusões

Em face do anteriormente exposto, será de acrescer ao lucro tributável o montante de 271 388 090$00 (1 353 428,69 euros), relativo a correcções efectuadas à Declaração de Rendimentos Modelo 22 do ano de 1999."

c) Em resultado dos factos referidos na alínea anterior, foi efectuada uma correcção à matéria tributável em sede de IRC do exercício de 1999, no montante de € 1.353.428,69 — cfr. fls. 40.

d) No seguimento de tais correcções, em 22/5/2002, foi emitida a correspondente liquidação adicional em sede de IRC, no valor a pagar de € 814.412,41, cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 11/7/2002 — cfr. fls. 20.

e) A presente impugnação foi apresentada em 11/7/2002 — cfr. fls. 2.

f) Dão-se por reproduzidos os documentos que constituem fls. 70 a 162 dos autos.

g) Através da carta datada de 5/8/2002, junta a fls. 170 dos autos, remetida pelo Banco de Portugal à impugnante, veio aquele esclarecer que "1- Os movimentos contabilísticos efectuados para registo das diferenças de reavaliação e provisões para menos — valias em títulos da carteira de negociação, não integrantes dos índices listados no ponto 3.1 da Norma Específica de Contabilização n.º 3 do Capítulo VII do Plano de Contas para o Sistema Bancário, apresentam-se de acordo com as normas deste Plano Contabilístico. 2 — Nos termos estabelecidos nos nºs 1 e 10º do Aviso n.º 3/95, de 30 de Junho, é obrigatória a constituição de provisões para menos — valias dos títulos acima mencionados, pelo valor correspondente à totalidade das menos valias latentes."

h) Por despacho de 21/4/2003, a Administração Tributária revogou parcialmente o acto tributário impugnado, com a consequente anulação da correcção ao lucro tributável no valor de 3.173,11 €, referente a prejuízos por extravio, roubo ou falsificação, contestada pela impugnante nos artº. 23º a 28º da p.i.

i) Em resposta a um pedido de informação prévia vinculativa formulado pelo impugnante sobre o enquadramento fiscal de uma operação de swap e repectivas comissões, pela Administração fiscal foi prestada a informação constante de fls. 372 a 375, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

j) Na sequência da inspecção efectuada aos exercícios de 1997 e 1998, o impugnante optou por proceder à entrega de Declarações Modelo 22 de substituição, de forma a tentar harmonizar o seu procedimento de tratamento fiscal dos instrumentos financeiros derivados com o entendimento dos serviços Fiscais — cfr. fls. 101/142.

Não se provaram outros factos além dos supra — mencionados.

A decisão sobre a matéria de facto baseou-se na análise da prova documental produzida nos autos e nos depoimentos das testemunhas que revelaram conhecimento pessoal e directo da matéria em discussão e cuja credibilidade não foi posta em causa.

2. Para a boa resolução da causa, do consignado no probatório da sentença recorrida, importa considerar fundamentalmente a seguinte irremovível factualidade:

a) — «Não se provaram outros factos além dos supra – mencionados»; e

b) — «O Finibanco provisionou em crédito vencido o montante de 64 898 893$00 (323 714,31 euros) referente à dívida da empresa Tribor, S.A.. De acordo com a informação prestada pelo Banco na resposta ao pedido de esclarecimentos, efectuado em 28/11/2001, o cliente efectuou várias amortizações parciais da dívida nos anos de 1997 a 1999, no montante global de 30 049 597$00 (149 886,76 euros). Atendendo ao facto de o valor de 20 756 451$00 (103 532,74 euros) ter sido objecto de correcção pela inspecção tributária nos exercícios de 1997 (...) e 1998 (...) em consequência das amortizações de dívida efectuadas nesses exercícios, é apenas de corrigir o montante de 9 293 146$00 (...) relativo à amortização do crédito efectuada no exercício em análise, uma vez que o banco não repôs a parte da provisão correspondente a esta amortização e que aquela configura uma provisão excessiva nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33º do CIRC conjugado com o n.º 3 do Aviso n.º 3/95 do B.P.» [factualidade consignada supra sob ***2.1.2. Provisões para crédito vencido***].

3. A factualidade que sustenta a parte da liquidação de IRC impugnada, e que a sentença recorrida confirma, é, portanto, a seguinte:

a) — a empresa "Tribor, S.A.", cliente da impugnante, ora recorrente (o "Banco") «efectuou várias amortizações parciais da dívida nos anos de 1997 a 1999, no montante global de 30 049 597$00 (149 886,76 euros)»;

b) — «é apenas de corrigir o montante de 9 293 146$00 (...) relativo à amortização do crédito efectuada no exercício em análise» [1999];

c) — «atendendo ao facto de o valor de 20 756 451$00 (103 532,74 euros) ter sido objecto de correcção pela inspecção tributária nos exercícios de 1997 (...) e 1998 (...) em consequência das amortizações de dívida efectuadas nesses exercícios».

4. A factualidade acabada de apontar, incluindo aquela de que «*é apenas de corrigir o montante de 9 293 146$00 (...) relativo à amortização do crédito efectuada no exercício em análise*» [1999], encontra-se firme, de modo inamovível, no probatório da sentença recorrida, e foi assente «*De acordo com a informação prestada pelo Banco na resposta ao pedido de esclarecimentos, efectuado em 28/11/2001*» [*sic*, no mesmo probatório].

5. Retira-se, em conclusão, do probatório da sentença recorrida que, segundo a própria «informação prestada pelo Banco na resposta ao pedido de esclarecimentos», «o banco não repôs a parte da provisão correspondente» ao exercício de 1999 [9 293 146$00] – pelo que se «configura uma provisão excessiva nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 33º do CIRC», conclui a Administração Fiscal.

6. No projecto de acórdão que não fez vencimento escreveu-se nomeadamente o seguinte.

Importa, antes do mais, precisar o âmbito do recurso, na consideração de que, se o Tribunal de recurso, por um lado, não pode proferir uma solução jurídica mais desfavorável do que a constante da decisão impugnada (proibição da *reformatio in pejus*), por outro lado, não pode conceder ao recorrente mais do que ele pede no recurso (proibição da *reformatio in melius*).

Conformemente ao intróito da petição inicial, está em causa «a liquidação adicional efectuada pelos Serviços do Imposto sobre o Rendimento, relativa a Derrama e juros compensatórios do exercício de 1999».

Segundo os próprios dizeres da impugnante, ora recorrente, «em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18.º do Código do IRC, a parte dos pagamentos concretizados nomeadamente (para o que aqui concerne) em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000, como foi efectuado pela Recorrente».

Portanto: estamos em presença de uma liquidação de IRC, adicional, oficiosa e correctiva ao lucro tributável no montante de 9.293.146$00, referente «a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial da dívida da empresa Tribor, S.A., no exercício em análise» (1999) – cf. o artigo 20.º da petição inicial.

Existe da banda da impugnante, ora recorrente, a consciência de que, conforme diz, «a parte dos pagamentos concretizados nomeadamente (para o que aqui concerne) em 1999, deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício e não em 2000, como foi efectuado pela Recorrente».

Mas, não obstante isso, a mesma impugnante, ora recorrente, consoante também diz, pretende que «sejam devidos apenas juros compensatórios pelo atraso no reconhecimento dos proveitos e correspondente liquidação e pagamento de imposto, nos termos do artigo 35.º da LGT».

Quer dizer: a impugnante, ora recorrente, aduzindo o facto de que, alegadamente, «a reposição desta provisão também ocorreu no exercício de 2000» (cf. o artigo 22.º da petição inicial), pretende que na liquidação adicional correctiva de IRC do exercício do ano de 1999 «apenas deverá haver lugar ao pagamento de juros compensatórios pelo prazo de um ano», «e não o pagamento integral do imposto de 1999».

Assim, e ao contrário do que à primeira vista possa parecer, não se questiona, nos presentes autos de impugnação judicial a liquidação de IRC do ano de 2000.

Quanto à liquidação de IRC do ano de 2000, é a própria impugnante, ora recorrente a anunciar, não para agora, mas para «dias vindouros» a concretização do «pedido de reembolso da mesma quantia para 2000» – cf. a conclusão 7. da alegação do recurso.

Então, em face do teor das conclusões da alegação, em especial da conclusão 7., a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se no caso é, ou não é, de «limitar a liquidação aos juros compensatórios pelo atraso de um ano no pagamento do imposto respectivo e não o pagamento integral do imposto de 1999».

7. Dizia-se ainda no projecto de acórdão vencido.

É sabido que as contas anuais das sociedades devem dar uma imagem verdadeira e apropriada do património, da situação financeira, bem como dos resultados da empresa. Com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) indica a observância, entre outros, do princípio da especialização (ou do acréscimo).

O princípio da especialização dos exercícios, ou, na terminologia do Plano Oficial de Contabilidade (POC), "Da especialização" (ou do acréscimo), é, sem dúvida, um dos PCGA (Princípios Contabilísticos Fundamentais ou os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites) que mereceu mais importância do legislador do Código do IRC, o que é justificado pela necessidade de evitar sobretudo o diferimento de custos ou perdas e de proveitos ou ganhos com finalidades de economia, ou de ilícita planificação ou gestão fiscal.

O princípio da especialização dos exercícios é um princípio geral, por força do qual os proveitos e os custos de um período devem ser registados contabilisticamente no exercício a que dizem respeito, independentemente do momento em que são pagos ou recebidos.

Com efeito, não obstante o rendimento das empresas fluir em continuidade, é necessário segmentar a vida das mesmas em períodos de certo modo independentes entre si, para atender a necessidades não só de índole fiscal, como também de natureza económica, contabilística e de gestão. E, na esteira do princípio da anualidade dos impostos, estabeleceu-se que o lucro tributável das empresas será determinado anualmente, correspondendo, em regra, cada período de tributação, ao ano civil – cf. o que se escreve em comentário ao artigo 18.º, no *Código do IRC, comentado e anotado*, da Direcção Geral dos Impostos (DGCI).

Sobre a "Periodização do lucro tributável", dispõe o artigo 18.º do Código do IRC que «*Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios*» [n.º 1];

e que «*As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas*» [n.º 2].

Por outro lado, de acordo com os termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 33.º do Código do IRC, na redacção inicial, aqui aplicável *ratione temporis*, "podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade"; e, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, as provisões desse tipo «*que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam (...) considerar-se-ão proveitos do respectivo exercício*».

Na verdade, as provisões por créditos poderão considerar-se como proveitos retidos (embora não definitivamente) ou proveitos suspensos, que se destinam a fazer face aos encargos prováveis. Quer dizer: se não se verificar o evento (cobertura do crédito) para o qual foram constituídas as provisões, estas serão transformadas em proveitos efectivos que vão integrar-se no lucro a tributar no período a que dizem respeito.

8. E no projecto de acórdão que não fez vencimento escrevia-se também como segue.

A sentença recorrida, para julgar improcedente a impugnação judicial, na parte que vem atacada no presente recurso, teceu as seguintes considerações, *in totum*.

No que concerne à correcção referente a provisões para crédito vencido, andou bem a Administração Tributária ao não aceitar tal provisão como custo fiscal.

Esta correcção efectuada pela AT reporta-se a um excesso de provisão em resultado da amortização parcial da dívida por parte da empresa Tribor, S.A., efectuada no exercício de 1999, no montante de €46.354,02 (9.293.146$00).

O impugnante não questiona a correcção efectuada, alegando que apenas deverá haver lugar ao pagamento de juros compensatórios pelo prazo de um ano, atendendo a que a reposição desta provisão ocorreu no exercício de 2000 e deveria ter havido lugar a uma dedução ao lucro tributável no exercício da reposição da provisão.

Ora, a provisão é um custo do exercício e de constituição obrigatória para efeitos fiscais, não podendo a sua constituição fazer-se a belo prazer do contribuinte, manipulando os resultados do exercício.

A constituição de provisões deve cingir-se, além de outras, às regras da especialização dos exercícios, nos termos do disposto nos artº. 17º e 18º do CIRC.

E, sem dúvida, que a constituição de provisões desnecessárias ou em montante excessivo difere a tributação dos resultados e permite manipular os resultados do exercício.

O impugnante tinha ao seu dispor mecanismos para ele próprio efectuar a regularização do alegado lapso contabilístico, não competindo, nos termos da lei, à Administração Tributária a correcção da contabilidade do impugnante, sendo que a constituição de provisões incumbe ao contribuinte dentro do quadro legal respectivo.

E, no essencial, decidiu bem a sentença recorrida.

Com efeito, em face dos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC, a consagrar o princípio da especialização dos exercícios, «a parte dos pagamentos concretizados (…) em 1999 deveria ter acarretado reposição das provisões respectivas nesse exercício (…)» – como, aliás, por suas próprias palavras, a impugnante, ora recorrente, não tem dificuldade em reconhecer.

É verdade que a impugnante, ora recorrente, aduz agora o facto de que «a reposição desta provisão também ocorreu no exercício de 2000» (cf. o artigo 22.º da petição inicial).

Mas não é facto provado que a provisão em causa tenha sido reposta no ano de 2000.

Provado é apenas o facto, consoante se assenta no probatório, que «o banco não repôs a parte da provisão correspondente» «à amortização do crédito efectuada no exercício em análise» [1999].

Pelo que nunca poderá ter acolhimento aqui a pretensão da ora recorrente, de que na liquidação adicional correctiva de IRC do exercício do ano de 1999 «apenas deverá haver lugar ao pagamento de juros compensatórios pelo prazo de um ano», «e não o pagamento integral do imposto de 1999».

Aliás, volta a dizer-se: é a própria impugnante, ora recorrente, a afastar do âmbito das nossas cogitações a liquidação de IRC do exercício do ano de 2000, quando anuncia para «dias vindouros» a concretização do «pedido de reembolso da mesma quantia para 2000» [se vai ter êxito nessa sua tarefa, ou se até já o teve, é questão que não pode aqui deixar-nos impressionados].

Como assim, o montante de 9.293.146$00, correspondente a crédito provisionado, tem de acrescer, por meio de reposição de provisão, ao valor do lucro tributável de IRC do exercício de 1999 da impugnante, ora recorrente, uma vez que, recuperado ou obtido em tal exercício, não pode esse valor deixar de ser inscrito como ganho ou proveito do exercício em que foi obtido – pois que, em relação a esse indicado montante, é certo que "não se verifica o evento a que se reporta a provisão", segundo a lei.

Estamos, deste modo, a concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que o caso não é de «limitar a liquidação aos juros compensatórios pelo atraso de um ano no pagamento do imposto respectivo»; mas, antes, o caso é de validade da liquidação adicional de IRC, derrama e juros compensatórios, no

segmento em que está em causa no presente recurso – pelo que, na parte impugnada, deve ser confirmada a sentença recorrida, muito embora com a presente fundamentação.

Então, havemos de convir que o *apuramento do lucro tributável em IRC* assenta, em regra, numa *imputação de proveitos e de custos* ao exercício em que são obtidos ou suportados – segundo o *princípio da especialização dos exercícios* consagrado no artigo 18.º do Código do IRC.

E, assim, os montantes de *provisões para cobertura de créditos* terão de ser repostos como proveitos do exercício, na exacta medida em que «*não devam subsistir*» como custos «*por não se terem verificado os eventos a que se reportam*» – nos termos do n.º 2 do artigo 33.º do Código do IRC, na redacção original.

Deste modo, o pagamento de parte de um crédito provisionado deve, por *reposição de provisão,* acrescer como *proveito* ao lucro tributável do exercício em IRC, no valor dessa parte do pagamento obtido.

9. E, assim, se vê quão profunda é a divergência mantida com o presente douto acórdão, o qual, a meu ver, e salvo o devido respeito, não terá feito boa interpretação da matéria de facto assente, mormente no que toca aos fundamentos da liquidação em causa; nem da causa de pedir e do pedido constantes da petição inicial; nem ainda dos fundamentos e do pedido do presente recurso (de cujo âmbito francamente exorbita); e, em meu entendimento, apresenta uma solução jurídica porventura apropriada a outros casos que não a este de que aqui se cura.

Termos em que acordaria negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida, na parte impugnada.

Jorge Lino.

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Acórdão. Pedido de reforma. art. 669º, 2, do CPC.

Sumário:

I — Se no acórdão reclamando se decide não tomar conhecimento do recurso, sob fundamento de não ser possível um recurso em 3º grau de jurisdição (que foi o recurso proposto) e o recorrente pede a sua reforma, invocando um preceito legal que aponta para o recurso por oposição de acórdãos, não há lugar a reforma.

II — Na verdade, não há qualquer lapso manifesto na determinação da norma aplicável.

Processo n.º 843/07-30.
Recorrente: Bernardim Raposo de Sousa D'Alte Espargosa.
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. **BERNARDIM RAPOSO DE SOUSA D'ALTE ESPARGOSA**, identificado nos autos, notificado do acórdão proferido neste Supremo Tribunal em 14/11/2007, que não tomou conhecimento do recurso, veio pedir a reforma do acórdão, por, a seu ver, ter havido um lapso.

Concretiza a sua pretensão do seguinte modo:

A – O disposto no Artº41 do DL 229/96 de 11/96 aplica-se às situações em que está em causa um contencioso Administrativo e não Tributário como é o caso.

B – Acresce que o preceito integrante do art. 30 alínea b) do mesmo diploma prevê:

Que se possa recorrer para Supremo Tribunal Administrativo, secção Contencioso Tributário das decisões proferidas pela secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo da 2ª Jurisdição.

C – DL, esse, aplicável pois a acção deu entrada em 1999 e o mesmo entrou em vigor em 1996.

Assim, e na pior das hipóteses o presente recurso deve ser enviado para a secção competente -Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Não houve contra-alegações.

O EPGA defende que o pedido deve ser indeferido.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Como vimos, o reclamante faz alusão ao art. 30º, b), do ETAF.

Só que o recurso aqui previsto é o recurso por oposição de acórdãos.

Ao invés, o recurso interposto pelo recorrente foi um recurso em 3º grau de jurisdição interposto para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal. Secção que apreciou, em conferência, o recurso em questão.

Ora, tal recurso não é admissível, como se decidiu no acórdão sob reclamação, com indicação dos preceitos legais atinentes.

Daí que não se tenha tomado conhecimento do recurso.

A pretensão do reclamante não tem pois razão de ser.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir a requerida reforma.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 €, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau.*

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação tributária. Redução da coima variável. Montante mínimo.

Sumário:

Nos termos do art. 31.º, n.º 1, do R.G.I.T., o montante mínimo da coima variável a considerar para efeitos de redução da coima prevista na alínea b) do n.º 1 do seu art. 29.º é de 10% da prestação tributária devida, quando a arguida é pessoa colectiva.

Processo n.º 889/07-30.
Recorrente: União Desportiva de Leiria Futebol, SAD.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – UNIÃO DESPORTIVA DE LEIRIA FUTEBOL, SAD, interpôs no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria recurso judicial de uma decisão administrativa de aplicação de coima de € 10.000,00.

Depois de anulada a decisão, o processo baixou à Administração Tributária, que aplicou uma nova coima, no montante de € 9.470,93, notificando a arguida para o seu pagamento voluntário.

A arguida interpôs novo recurso judicial desta decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, defendendo que a coima deveria ser fixada em € 2.367,63.

O recurso foi julgado parcialmente, sendo a coima fixada em € 7.335,46.

Inconformada, a arguida interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) - A aplicação do regime da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT deverá ser conjugada com a norma do n.º 1 do artigo 31º, também do RGIT.

B) - Ou seja, a aplicação das citadas normas implica a fixação da coima na quantia correspondente a 50% de 10% do imposto.

C) - Sendo o imposto em falta de € 47.354,65, a coima devida ascende à quantia de € 2.367,63.

D) - A douta decisão recorrida fez errada aplicação e interpretação do n.º 5 do artigo 30.º e violou a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º e o n.º 1 do artigo 31º, todos do RGIT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida e em consequência ser aplicada à recorrente a coima de € 2.367,63.

A Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria reconheceu que a Recorrente tem razão, mas não reformou a sentença, por não ter sido requerida a reforma.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer nos seguintes termos:

A nosso ver o presente recurso merece provimento.

Com efeito o art. 29.º do RGIT prevê a redução da coima quando o seu pagamento é requerido antes da instauração do processo.

No caso dos autos a recorrente regularizou a situação tributária antes de levantado o auto de notícia (cfr. sentença recorrida a fls. 144), valendo esta como pedido de redução da coima.

Assim sendo será aplicável o disposto nos arts. 29.º, n.º 1, alínea b) e 31.º do RGIT, pelo que a coima aplicável será metade do valor mínimo calculado nos termos do art. 31.º n.º 1 do mesmo diploma legal, ou seja 2.367,63 €.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o julgado recorrido.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida foi fixada a seguinte matéria de facto:

A) No dia 16 de Dezembro de 2003, foi levantado Auto de Notícia contra a ora recorrente, de fls. 8, que se dá por integralmente reproduzido, onde, entre o mais, consta o seguinte:

«(...)

–Verifiquei, pessoalmente, por consulta aos elementos existentes no Serviço de Finanças de Leiria 1, nomeadamente a guia mod. 41 - retenção na fonte em causa e a notificação, que o infractor citado, efectuou o pagamento da Retenção na Fonte, após ter terminado o prazo legal.

– Que foi notificado pelo Serviço de Finanças de Leiria 1, para pagar na Tesouraria da Fazenda Pública, a coima calculada em conformidade com a alínea a) do artigo 29.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, cujo valor não foi pago.

– Assim, porque não foi cumprido o pagamento, como se determina no n.º 2 do art.º 30 do Regime Geral das Infracções Tributárias, levanto o presente auto de notícia (...)»

B) A recorrente apresentou a guia mod. 41 em 09.10.2003 e o prazo para cumprimento da obrigação terminou em 24.04.2003, tendo deixado de ser atempadamente entregue nos cofres do Estado a quantia de 47.354,65 € – fls. 8 e 11 ([1]).

C) Em 13.11.2003, a recorrente foi notificada para "no prazo de 15 (quinze) dias, seguidos e sucessivos, contados a partir da data da assinatura do aviso de recepção que acompanha esta notificação, efectuar o pagamento da coima, no montante de € 9.470,93, prevista no n.º 2 do artigo 114.º conjugado com o n.º 4 do artigo 26.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, devido pelo pagamento em 09-10-2003, fora do prazo legal que terminara em 20-04-2003, da guia n.º 41230564020, de acordo com o n.º 3 do artigo 98.º do CIRS.

O incumprimento do pagamento no prazo referido, originará o levantamento do auto de notícia para que seja instaurado processo de contra-ordenação." -fls. 9 e 10.

D) Por decisão de 19.04.2006, a recorrente foi condenada na coima de 9.470,93€, por infracção ao disposto no art. 98.º, n.º 1 e 3 do CIRS, punida pelos art. 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT - fls. 108 a 109.

3 – A única questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a coima deve ser fixada no montante de € 2.367,63, como pretende a Recorrente.

No caso em apreço, a Recorrente regularizou a situação tributária antes de ter sido levantado o auto de notícia, pagando a quantia devida que era de € 47.354,65, como resulta das alíneas A) e B) da matéria de facto fixada.

Nos termos do art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do R.G.I.T., se o pedido de pagamento for apresentado depois dos 30 dias posteriores à prática da infracção, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, a coima é reduzida para 50% do montante mínimo legal.

Por sua vez, nos termos do art. 31.º, n.º 1, do mesmo diploma, nos casos em que a coima varia em função da prestação tributária, é considerado montante mínimo, para efeitos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º, 5% ou 10% da prestação tributária devida, conforme a infracção tiver sido praticada, respectivamente, por pessoa singular ou colectiva.

No caso em apreço, a contra-ordenação consubstancia-se em não entrega atempada de imposto retido na fonte, pelo que se está perante uma situação enquadrável no art. 114.º, n.º 1, do R.G.I.T., punível com coima variável em função da prestação tributária devida.

Assim, por força do citado n.º 1 do art. 31.º, sendo a arguida uma pessoa colectiva, o mínimo legal, para efeitos de redução de coima, é de 10% da prestação tributária devida, isto é € 4.735,46.

Por isso, a coima, de 50% deste mínimo legal, é de € 2367,73 ([2]).

Nestes termos, acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, em revogar a sentença recorrida na parte em que fixou a coima em € 7.335,46 e em fixar a coima em € 2.367,73.

Custas pela Fazenda Pública, com 15% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho.*

([1]) Na sentença recorrida, indica-se a quantia de € 73.354,65, mas trata-se de manifesto lapso, pois a quantia exacta, indicada no documento de fls. 11, para que se remete na sentença, é a de € 47.354,65, sendo também esta a quantia indicada pela Administração Tributária nos despachos de fls. 22, 28 e 108.

Assim corrige-se tal lapso, nos termos do art. 249.º do Código Civil.

([2]) A Recorrente pretende que a coima seja fixada em € 2.367,63, mas a quantia de € 2.367.73 é a que resulta da própria argumentação jurídica utilizada no presente recurso jurisdicional, devendo aquela quantia ser indicada por lapso.

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia.

Sumário:

Arguida uma nulidade, por alegada omissão de pronúncia sobre a matéria de determinadas conclusões das alegações da recorrente, a mesma patentemente não ocorre se o acórdão sob reclamação expressamente se pronunciou sobre as ditas conclusões.

Processo n.º 891/07-30.
Recorrente: Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CENTRO CULTURAL FREI AGOSTINHO DA CRUZ E DIOGO BERNARDES**, com os demais sinais dos autos, notificada do acórdão aqui proferido em 11 de Dezembro de 2007, veio arguir a nulidade do mesmo.

Concretamente, defende que houve "omissão de pronúncia sobre a matéria das conclusões V, VI e VII das alegações da recorrente", o que constitui "a nulidade prevista no art. 668º, n. 1, d) do CPC".

Não houve contra-alegações.

O EPGA emitiu parecer do seguinte teor:

"Conjugando o requerimento de fls. 493 com o acórdão anulando, apura-se que este Tribunal conheceu da questão da nulidade da notificação colocada pelo recorrente.

"Como assim, não ocorre a arguida nulidade por omissão de pronúncia, pelo que o requerido deve ser indeferido".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Sobre a questão há que trazer à colação o acórdão sob censura, no ponto em apreço.

Transcrevendo (o ponto 3.2. do referido acórdão):

"Defende depois o recorrente que não lhe foi dado conhecimento dos meios de defesa, nem do prazo para reagir contra a decisão notificanda, assim se violando, quer o disposto no art. 36º, n. 2, do CPPT, quer o disposto no art. 268º, 3, da CRP – conclusões V a IX.

"Pois bem.

"A resposta a esta questão é idêntica à resposta dada à questão anterior. Estamos na verdade perante um vício procedimental que não pode ser apreciado em processo de oposição à execução, mas antes através de uma acção administrativa especial.

"Não procedem pois as pertinentes conclusões das alegações de recurso".

Vale isto por dizer, que o tribunal se pronunciou expressamente sobre a questão em causa, pelo que não ocorre patentemente o vício que vem imputado ao acórdão sob censura.

Não há qualquer omissão de pronúncia.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 UC – art. 16º do CCJ, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — António Calhau*.

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Falta de citação do executado. Incidente. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — Instaurada a execução, a falta de citação do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, constituirá nulidade insanável de conhecimento oficioso, que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. artº 165º, nºs 1, alínea a) e 4 do CPPT).

II — Pelo que o meio processual mais adequado para o executado, indevidamente não citado, defender os seus direitos processuais será a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

III — Por isso, instaurada a execução fiscal e tendo que ser efectuada a citação do executado, a regra do n.º 2 do art.º 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será a este permitido a dedução de incidente de arguição de nulidade perante o tribunal tributário de 1ª instância, já que não se está perante uma questão controvertida, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através de requerimento da arguição de nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos artºs 276.º e 278º do CPPT.

IV — Assim, é de ordenar a convolação do requerimento do incidente em requerimento de arguição da nulidade por falta da citação, a juntar ao processo de execução, nos termos do disposto nos artºs 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT, para aí ser apreciada pelo chefe dos respectivos serviços.

Processo n.º 953/07-30.
Recorrente: Maria de Fátima Pereira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria de Fátima Pereira, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que lhe rejeitou o incidente que havia deduzido com vista a obter a nulidade da execução, por falta de citação da sua instauração, que contra si e seu marido corre termos, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Em efectivação de uma interpretação teleológica e constitucionalmente adequada do direito *sub judice*, compaginando-se a reserva de jurisdição consignada nos artigos 202º e 203º da CRP e a reserva de juiz especificada consagrada no art.º 103º/1 da LGT com o princípio da tutela jurisdicional efectiva positivada nos artigos 268º/4 da CRP e 95º da LGT, e com a competência para decidir incidentes adstrita aos tribunais tributários explicitada nos artigos 151º/1 do CPPT e 49º/1, alínea d) do ETAF, a apreciação do vertente incidente de falta de citação subsume-se na competência jurisdicional dos tribunais tributários, pelo que a sentença recorrida violou os referenciados normativos constitucionais e infra constitucionais.

2. Em consonância com o preceituado no art.º 165º/1, alínea a) do CPPT, a falta da citação é nulidade insanável em processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do interessado, sendo que, no caso vertente, a omissão da citação, espoletou um incontornável prejuízo para o direito de defesa da executada, nos termos supra enunciados.

3. Por outro lado, o requisito plasmado no art.º 190º /6 do CPPT aduzido pelo tribunal *a quo*, o qual refere que só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não é imputável, supõe que tenha sido praticado um acto de citação com observância dos requisitos previstos na lei, inaplicando-se, assim, à presente situação jurídica.

4. Acresce que, em conformidade com o prescrito no art.º 165º/4 do CPPT, a nulidade por falta de citação pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, ou seja, até à extinção do processo, e mesmo após o seu *terminus*, nos termos dos artigos 909/1, alínea b) do CPC, e 257º/1, alínea c) do CPPT, pelo que o direito de alegar a predita nulidade não caducou, sendo a vertente arguição liminarmente tempestiva.

5. Compulsados os autos, constata-se que a executada não interveio na instância, e o processo correu à sua revelia, pelo que não houve sanação da nulidade, inaplicando-se o art.º 196º do CPC.

6. Infere-se, assim, que a sentença recorrida violou os artigos 202º, 203º e 268º/4 da CRP, 95º e 103º/1 da LGT, 151º/1, 165º/1, alínea a) e n.º 4, e 190º/6 do CPPT, e 196º do CPC.

A Fazenda Pública não contra alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, pois "a impropriedade do meio usado resulta, desde logo, do artº 166º do CPPT (que não prevê este incidente), a relacionar com os artºs 165º e 276º - sendo certo que se não alcança a medida em que a necessidade da reclamação prévia para o órgão de execução fiscal viole os princípios constitucionais invocados pela Recorrente.

Por outro lado, a impossibilidade de convolação da petição em requerimento ao órgão de execução resulta da regra do artº 196º do CPC e dos factos estabelecidos na sentença: a Recorrente soube

da pendência da execução fiscal em 23.11.2001 e não arguiu logo a falta da sua citação: só o fez em 22.6.05, isto é, anos depois".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Por despacho de 7 de Abril de 1998 foi emitido mandado para citação da ora requerente (fls. 21);

B) O qual não foi cumprido "em virtude do citando, Maria de Fátima Pereira, ter a sua residência no Marco de Canaveses, cf. Cadastro do NIF." ("certidão de diligências" a fls. 20, lavrada em 13 de Fevereiro de 1998);

C) E ao qual se seguiu a carta precatória de fls. 18, dirigida ao Chefe da Repartição de Finanças de Marco de Canaveses para citação de António Pinheiro Ribeiro e esposa, Maria de Fátima Pereira, penhora e demais termos do processo de execução;

D) Por ofício datado de 16 de Novembro 2001, cujo aviso de recepção foi assinado em 23 de Novembro de 2001, foi comunicado à requerente que por despacho proferido no processo de execução fiscal n.º 1830-97/101340.8 e apensos, em nome de António Pinheiro Ribeiro e Maria de Fátima Pereira, havia sido ordenada a penhora de 1/3 do seu vencimento para pagamento da dívida de IRS dos anos de 1991, 1992 e 1993 e acrescido, no montante total de 340.459.794$00 (fls. 40 e 41);

E) A petição do incidente foi recebida no Serviço de Finanças de Paços de Ferreira em 22 de Junho de 2005.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, com fundamento na falta de citação da instauração da execução fiscal, a recorrente, na sua qualidade de executada, pode deduzir o respectivo incidente de nulidade perante o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Na sentença recorrida decidiu-se, em suma, que "dado que a requerente não ataca directamente a execução nem o acto de penhora enquanto tais, mas a falta de citação ut singuli, esperando, embora, que a declaração desta e da consequente nulidade da execução pelo tribunal leve à queda da penhora, conclui-se que não chegou a instaurar-se verdadeiramente um conflito de interesses quanto à ocorrência ou não da falta de citação, já que a requerente não suscitou a questão da falta de citação junto do órgão de execução fiscal nem este, portanto, tomou qualquer posição sobre ela que consubstancie um "incidente" passível de ser apreciado pelo tribunal tributário nos termos do art.º 151º do CPPT.

Entende-se, por isso, que a requerente devia ter começado por arguir a nulidade por falta de citação junto do órgão de execução fiscal e só se este tivesse rejeitado ou desatendido a pretensão podia a requerente impugnar o acto respectivo judicialmente…".

Por sua vez, entende, em suma, a recorrente que "em efectivação de uma interpretação teleológica e constitucionalmente adequada do direito *sub judice*, compaginando-se a reserva de jurisdição consignada nos artigos 202º e 203º da CRP e a reserva de juiz especificada consagrada no art.º 103º/1 da LGT com o princípio da tutela jurisdicional efectiva positivada nos artigos 268º/4 da CRP e 95º da LGT, e com a competência para decidir incidentes adstrita aos tribunais tributários explicitada nos artigos 151º/1 do CPPT e 49º/1, alínea d) do ETAF, a apreciação do vertente incidente de falta de citação subsume-se na competência jurisdicional dos tribunais tributários, pelo que a sentença recorrida violou os referenciados normativos constitucionais e infra constitucionais.

Em consonância com o preceituado no art.º 165º/1, alínea a) do CPPT, a falta da citação é nulidade insanável em processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do interessado, sendo que, no caso vertente, a omissão da citação, espoletou um incontornável prejuízo para o direito de defesa da executada, nos termos supra enunciados".

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 151º, n.º 1 do CPPT que "compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público, nos termos do presente Código, decidir os incidentes…".

Salvo no que às custas diz respeito, não nos dá a lei um conceito, expressamente definido, de "incidente".

Todavia, tem vindo a doutrina a entender "incidente", com carácter geral, como "uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo" (Alberto dos Reis, in Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. III, pág. 563).

"Assim, cabem neste conceitos de incidentes, não só os incidentes típicos previstos no CPPT (embargos de terceiro, habilitação de herdeiros e apoio judiciário, indicados no art.º 166.º) mas também todos os incidentes atípicos, que não estão expressamente indicados neste Código para o processo de execução fiscal por não terem a natureza de incidentes, mas por não se pretender introduzir-lhes qualquer especialidade ou atribuir-lhe o regime processual específico previsto na lei para o respectivo incidente atípico.

Na verdade, qualquer ocorrência que perturbe a tramitação normal do processo cabe no conceito jurídico de incidente e a circunstância de não existirem especialidades que justifiquem a qualificação

e regulamentação como incidentes típicos não retira a essas ocorrências o carácter perturbador da tramitação normal que justifica o enquadramento no conceito de incidente.

Por isso, cabem neste conceito de incidente a dedução de excepções e a arguição de nulidades e todas as questões colocadas que tenham de ser decididas autonomamente em relação ao objecto do processo, através de uma decisão de carácter jurisdicional.

Por outro lado, no específico campo do processo de execução fiscal, em que há parte de tramitação que corre termos sob a direcção das autoridades administrativas, que normalmente acumulam essas funções de direcção com as de parte (exequente), o sentido desta norma do art.º 151.º é o de atribuir ao tribunal o conhecimento de todas as questões de carácter jurisdicional, deixando às autoridades administrativas apenas as tarefas conexionadas com os fins da execução fiscal que não envolvam a resolução de questões jurídicas controvertidas…

No entanto, se se tratar de nulidade por omissão da pratica de um acto que deveria ser praticado, deverá entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida, pelo que a sua prática deverá ser requerida ao órgão da execução fiscal, só havendo possibilidade de solicitar a intervenção do tribunal, através de uma reclamação nos termos do art.º 276.º, se for indeferido o respectivo requerimento" (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, págs. 36 e 37).

5 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, resulta do probatório e é aceite pela recorrente, esta não foi citada para intervir na execução fiscal em causa e que a penhora recaiu sobre 1/3 do seu vencimento, para pagamento de dívidas de IRS dos anos de 1991, 1992 e 1993 e acrescido, no montante global de 340.459.794$00.

Ora, sendo a falta de citação, nesta situação, susceptível de prejudicar a defesa do citando, coarctada que fica da possibilidade de deduzir oposição (cfr. artºs 203º e segs. do CPPT), ou, alternativamente, solicitar o pagamento em prestações (cfr. artº 196º do CPPT) ou requerer a dação em pagamento (cfr. artº 201º do CPPT), ela constituirá uma nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo (art.º 165.º, n.ºs 1, alínea a), e 4 deste Código), pelo que o meio processual mais adequado para a recorrente indevidamente não citada defender os seus direitos processuais será requerer a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

Por isso, instaurada a execução fiscal e tendo que ser efectuada a citação da executada, a regra prevista no n.º 2 do art.º 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido à executada dedução de incidente perante o tribunal tributário de 1ª instância, mesmo enquanto não tiver sido citado, já que não se está perante uma questão controvertida, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através de requerimento da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos artºs 276.º e 278.º deste Código.

E não vemos, como pretende a recorrente, em que medida daqui resulte a violação dos princípios constitucionais por si invocados.

Pelo que e com estes fundamentos, mais não restava ao Mmº Juiz "a quo" que não fosse rejeitar o incidente em apreço, já que não é este o meio processual adequado para a recorrente assegurar os direitos por si invocados.

6 – Não obstante, dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que "em caso de erro na forma do processo, este deverá ser convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei".

Tem vindo, porém, esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Desde logo, é inquestionável a impossibilidade de convolação do presente processo em processo de oposição à execução fiscal, não só por que este constitui um meio processual próprio do contencioso tributário previsto na lei e com fundamentos próprios (cfr. artº 204 do CPPT), mas também atenta a suspensão da execução, com base na invocação e existência de factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial.

Não abrange, assim, vicissitudes processuais da execução que não conduzem às referidas extinção ou suspensão.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 9/4/97, in rec. n.º 21.279; de 4/6/97, in rec. n.º 21.014 e de 14/4/99, in rec. n.º 22.963.

7 – No caso em apreço e como vimos, a arguição da referida nulidade pode e deve seguir como requerimento de incidente na própria execução a ser apreciada pelo Chefe dos Serviços de Finanças competente, cuja decisão, caso seja desfavorável ao contribuinte, poderá ser objecto de reclamação, nos termos do disposto nos artºs 276º e 278º do CPPT.

Importa, porém, verificar se é possível proceder-se a essa convolação.

E a resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Com efeito e desde logo, resulta do probatório que a citação da recorrente não chegou a concretizar-se. E sempre cabia à Administração Tributária o ónus da prova de que esse acto de citação foi efectuado.

Como escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, ed. 5ª, vol. II, pág. 268, "o ónus de alegação e prova de que não teve conhecimento do acto, que é imposto ao citando no n.º 6 do presente art.º 190.º (leia-se n.º 5 do artº 196º na redacção anterior à Lei n.º 55-B/04 de 30/12), incide apenas sobre o não conhecimento do teor do acto e não sobre a sua efectivação ou não.

Têm-se em vista, assim, situações em que o acto foi efectivamente praticado, em conformidade com o preceituado na lei para o tipo de citação e de situação em que ela é efectuada, mas não foi praticado na própria pessoa do citando ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do acto".

Por outro lado, é patente que esse requerimento é tempestivo.

Constituindo a falta de citação da instauração da execução fiscal a nulidade prevista no artº 165º, n.º 1, alínea a) do CPPT, quando possa prejudicar a defesa do interessado, a referida nulidade, para além de ser de conhecimento oficioso, pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, o que, no caso em apreço, ainda não se verificou.

Com efeito, "o que é relevante, para a ocorrência da nulidade prevista na alínea a) do n.º 1 deste artigo é a mera possibilidade de prejuízo para a defesa do executado e não a demonstração da existência de efectivo prejuízo.

Sendo assim, para existir nulidade não é exigível ao citado que alegue e prove a existência de um concreto prejuízo para a sua defesa, bastando que se apure que, no caso, não é de afastar a possibilidade de ter ocorrido tal prejuízo" (Jorge Sousa, in ob. cit., pág. 110).

Ora, no caso em apreço e como já referimos, ressalta à evidência que, com a omissão de tal acto foi coarctada à recorrente a possibilidade de deduzir oposição (cfr. artºs 203º e segs. do CPPT), ou, alternativamente, solicitar o pagamento em prestações (cfr. artº 196º do CPPT ou requerer a dação em pagamento (cfr. artº 201º do CPPT), como bem anota a recorrente, na sua motivação.

Por último, o pedido feito na petição inicial é o adequado a esta forma do processo, já que a recorrente invoca a nulidade da execução.

Sendo assim e ao contrário daquilo que se decidiu na sentença recorrida, a nulidade em causa não fica sanada por força do disposto no artº 196º do CPC, já que, sendo esta uma norma de aplicação supletiva, só se aplica quando exista falta de regulamentação no CPPT - o que, como vimos, não é o caso (cfr. artº 2º do CPPT).

Assim, os presentes autos devem ser incorporados no processo de execução, para que aí possa ser conhecida a arguida nulidade.

8 – Nestes termos e atento o exposto, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, determinando-se a convolação do incidente em requerimento, a ser junto ao processo de execução, de arguição da nulidade da falta de citação, a ser, como tal, apreciado.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Competência do STA. Matéria de facto.

Sumário:

I - A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recursos interpostos de decisões dos TT de 1.ª instância que não tenham como fundamento exclusivo matéria de direito - artigos 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT.

II - O recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito quando o recorrente invoca matéria de facto alheia à factualidade dada por assente na sentença recorrida.

Processo n.º 1002/07-30.
Recorrente: Alexandre Pinheiro Fernandes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Alexandre Pinheiro Fernandes, melhor identificado nos autos, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu e em que foi inicial executada SALILI – Industria de Calçado, Lda., com sede social na Póvoa de Lanhoso, por dívidas de contribuição à Segurança Social relativas aos meses de Setembro de 1992, Março a Dezembro de 1996, Janeiro, Fevereiro e Maio a Agosto de 1997 na quantia global de € 69.691.87.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir oposição, absolvendo da instância a Fazenda Pública.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

64. O recorrente desconhece o motivo do não pagamento das contribuições à Segurança Social desde a data em que lhe foi aplicada a medida de coacção;

65. A concessão de protecção jurídica foi deferida nas modalidades de consulta jurídica e apoio judiciário com dispensa de taxa de justiça e demais

58. Alexandre Pinheiro Fernandes, ora recorrente deixou de exercer o cargo de sócio-gerente em 1996.04.10, data em que lhe foi aplicada a medida de coacção de prisão preventiva e a condenação a pena de prisão de 16 (dezasseis) anos;

59. Deixou de exercer quaisquer poderes de direito e de facto inerentes ao cargo de sócio--gerente;

60. Não podiam ser imputadas quaisquer responsabilidades por dívidas ou assacada a prática de actos em nome da sociedade;

61. A sociedade continuou no comércio jurídico e detinha bens suficientes para pagar as dívidas;

62. O recorrente solicitou protecção jurídica aos Serviços da Segurança Social para deduzir oposição às reversões fiscais como sócio-gerente da sociedade "SALILI — Indústria de Calçado, Lda., mas por lapso manifesto e por desconhecimento técnico-jurídico preencheu como finalidade do pedido "propor acção judicial — tipo da acção: Reversão de Execuções Fiscais";

63. O recorrente não sabe nem tem conhecimentos para discernir que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, embora corra perante órgãos da administração tributária;

64.O recorrente desconhece o motivo do não pagamento das contribuições à Segurança Social desde a data em que lhe foi aplicada a medida de coacção.

65. A concessão de protecção jurídica foi deferida nas modalidades de consulta jurídica e apoio judiciário com dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo e nomeação e pagamento de honorários de patrono em 16.06.2005;

66. É nomeado um patrono pela Delegação de Santiago do Cacém da Ordem dos Advogados para a assistência jurídica ao ora recorrente;

67. Todos os patronos pediram escusa até ser nomeada a ora patrona em 16.11.2005, cuja nomeação abrange a consulta jurídica e em caso de fundamento da pretensão do requerente, considera-se nomeada;

68. A oposição foi admitida liminarmente nos termos dos artigos 203º e 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

69. O Digníssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer de improcedência face às dívidas de 1992 até Abril de 1996 e parcialmente procedente a restante dívida, sendo declarada extinta a execução contra o oponente, nessa parte;

70. O Meritíssimo Juiz do processo n.º 75/06.9BEBRG não teve qualquer dúvida de interpretação e de aplicação quanto à tempestividade da oposição;

71. A invocada excepção de caducidade do direito de deduzir oposição viola o princípio da defesa, do contraditório;

72. O recorrente não pode ficar impedido, prejudicado de exercer o seu direito de defesa, cujo primado se encontra em todo o sistema jurídico;

73. A Meritíssima Juíza "a quo" violou as disposições constantes dos artigos 16º, 17º e 18º da Constituição da República Portuguesa, por não consagrar o direito de defesa ao recorrente como direito fundamental;

74. O artigo 20º da Constituição da República Portuguesa não pode ser escamoteado em defesa de todos os cidadãos;

75. Ninguém pode ser prejudicado, privado de qualquer direito em razão da situação económica ou condição social;

76. A sentença violou os princípios da igualdade processual, da defesa, do exercício adequado do respectivo direito de contraditório, prevalecendo uma interpretação e aplicação "a contrario" atenta toda a motivação e fundamentação descrita.

2-A Fazenda Pública não alegou.

3-O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu o seguinte douto parecer:

"No n.º 2 do probatório da sentença recorrida estabeleceu-se que o despacho reversão data de 4.12.2005 e o n.º 8 da mesma peça estabeleceu-se que a citação do revertido ocorreu em 17.10.2005.

Como assim, há contradição no julgamento da matéria de facto, já que a citação é, necessariamente, posterior ao despacho de reversão – sendo certo, por outro lado que se a citação foi posterior a 4.12.2005, a oposição foi deduzida em tempo.

Termos em que sou de parecer que se mande repetir o julgamento da matéria de facto, nos termos do artº 729º, n.º 3 do CPC, assim se dando provimento ao recurso."

4-Notificadas as partes quanto à possibilidade de vir a ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, apenas o recorrente Alexandre Pinheiro Fernandes se pronunciou, tendo-o feito no sentido da aceitação dessa incompetência

5-Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

6-A sentença considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. Foi deduzida execução fiscal, proveniente de dívidas à Segurança Social, relativas aos meses de Setembro de 1992, Março a Dezembro de 1996, Janeiro, Fevereiro, Maio a Agosto de 1997, no valor de € 69.691.87, instaurada contra SALILI – Industria de Calçado, Lda. originária devedora;

2. Por despacho do Chefe de Serviços de Finanças de Vizela, de 04.12.2005 foi ordenada a reversão contra a Oponente;

3. A sociedade executada, constitui-se em 12.11.1985, e em 12.04.1992, o oponente por cessão de quotas adquiriu a qualidade de sócio e de gerente;

4. Para vincular a sociedade era necessária a intervenção do oponente e de Custódio José de Matos, excepto para actos de mero expediente;

5. A gerência foi exercida pelo oponente desde 12.04.1990 até 10.04.1996, data em que foi detido;

6. O oponente em 19.11.1997, renunciou, à gerência constando da certidão da Conservatória do Registo Predial da Póvoa do Lanhoso, no averbamento Ap. 07/971211;

7. O pedido de apoio judiciário foi requerido em 13.05.2005;

8. O oponente foi citado, na execução fiscal por efeito de reversão, em 17.10.2005,

9. Em 16.11.2005, a Ordem dos Advogados notificou o oponente informando que por despacho de 15.11.2005, foi designado a Srª Drª Elsa Mendonça;

10. Em 29.11.2005, a realizada a consulta jurídica, no Estabelecimento Prisional;

11. O oponente não comunicou ao Serviços de Finanças que tinha solicitado o pedido de apoio judiciário;

12. A presente oposição foi deduzida em 14.12.2005.

7.1 -Sendo de conhecimento oficioso (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT) e prioritário (artigo 13.º do CPTA), importa desde já apreciar a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, aludida no despacho do Relator de fls.108.

O artigo 26.º, alínea b), do ETAF de 2002 estabelece que compete à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma atribui competência aos Tribunais Centrais Administrativos para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do artigo 26.º.

Em consonância com esta norma, o artigo 280.º do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito da decisão final (artigo 16.º, n.ºs 1e 2, do CPPT).

7.2- Este Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum,** que não pelo **quid decisum,** pelo que é indiferente, para efeito da apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF DE 2002 e 280.º, n,º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporta da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir da questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não se efectivamente necessário a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é a solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquela norma, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria de fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entenda adequada.

7.3- Acontece que, no caso "sub judicio", o recorrente depois de alegar nos pontos 46,47,48 e 49 factos alheios à factualidade dada como provada na sentença recorrida, acolhe-os expressamente nas conclusões 65 e 67 nos seguintes termos:

"*65-A concessão de protecção jurídica foi deferida nas modalidades de consulta jurídica e apoio judiciário com dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo e nomeação e pagamentos de honorários de patrono em 16-6.05".*

"67- Todos os patronos pediram escusa até ser nomeada a ora patrona em 16.11.2.005, cuja nomeação abrange a consulta jurídica e em caso de fundamento da pretensão do requerente, considera-se nomeada".

7.4.- Sendo assim, como é, alicerçando-se o recurso na ocorrência de factos não julgados como provados na sentença, impõe-se concluir que não tem fundamento exclusivo matéria de direito, donde que este Supremo Tribunal seja hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (artigos 26.º, alínea b) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, declarando competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) – (cfr. art. 18.º, n.º 3 do CPPT), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de Custo. art. 2º, n.º 3 alínea d) do CIRS. Sua natureza. Nulidade de sentença. Artº.125º do CPPT.

Sumário:

I — Só a falta absoluta de motivação jurídica constitui nulidade de sentença - art. 125º do CPPT.

II — As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, só têm natureza remuneratória na parte em que excederem o limite legal, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado - art. 2º, 3, d) do CIRS.

III — O ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.

Processo n.º 1054/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **VALDEMAR ARAÚJO PINHEIRO**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, a liquidação de IRS do ano de 2002.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

Inconformado, com esta decisão, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

O Senhor Procurador da República junto daquele Tribunal formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributaria se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2. Porem, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3. Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art. 125º CPPT e art. 668º CPC.

4. Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

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

1. A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2. O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3. Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei (facto inexistente) que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4. O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação sub judice do DL 106/98, de 24-04!

5. E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007.

6. Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7. Mas, ainda que se pretendesse que ao caso sub judice se aplicam as "Disposições gerais" do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Art. 1º, n. 1), este tal como considerado no art. 2º.

8. Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9. Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10. Por conseguinte, e para efeitos dos artºs 1º e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11. Tal como se considera na douta sentença recorrida, competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer.

12. Ou seja, sobre a Recorrente impendia "o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório".

13. Sem prescindir, 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. 2, do adicional ao contrato de trabalho.

14. 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!

15. O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16. Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17. 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.

18. 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.

19. 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*!

Foram colhidos os vistos legais.

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

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S. A.» em 13/09/1976, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 14/12/2001, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S. A.»;

3. Com a celebração daquela contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de Esc. 630.000$00, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S. A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação nº. 2005 4004475548, referente ao IRS do ano de 2002, no valor de € 11.682,39, o qual foi pago a 30/01/2006.

3. São duas as questões postas à consideração deste Tribunal. Apreciemos cada uma de per si.

3.1. Nas três primeiras conclusões das alegações de recurso, o recorrente defende a nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito.

Não tem qualquer razão.

A sentença fundamentou a sua decisão, de facto e de direito. Se errou na fundamentação jurídica não é caso de nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Só a falta absoluta de motivação jurídica constituiria a alegada e apontada nulidade de sentença.

É este o entendimento que se deve retirar do citado art. 125º do CPPT.

Não procedem assim estas conclusões das alegações de recurso.

3.2. E que dizer do fundo da questão?

Será que as quantias em questão, pagas a título de ajudas de custo, devem ser consideradas como trabalho de trabalho dependente, nos termos do art. 2º, 3, d) do CIRS, como entendeu (e tributou) a FP?

Vejamos a lei.

Dispõe o citado dispositivo:

"As ajudas de custo … na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado…".

Como resulta da lei, as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam ([1]).

Assim, a AF não podia sem mais considerar a importância em causa como tendo natureza remuneratória, sem indicar que não se observavam os respectivos pressupostos da sua determinação, nem determinar se a mesma ultrapassava a os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado.

Sendo que, ao contrário do que alega o recorrente, o ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação (que é uma norma de delimitação negativa de incidência ou de tributação de IRS) recaía sobre a FP ([2]).

Assim, a FP, ao tributar como remuneração as quantias em causa, incorreu em vício de violação de lei.

A decisão recorrida é assim de confirmar, com a presente fundamentação.

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

Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco*.

([1]) Acórdão do Pleno do STA de 8/11/2006 (rec. n. 1082/04)
([2]) Acórdão do STA de 6/3/2008 (rec. n. 1063/07)

Acórdão de 2 de Abril de 2008.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional.

Sumário:

I — O recurso de revista contemplado no artigo 150.° do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos de admissão, não pode entender-se como de índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape do sistema.

II — A importância fundamental da questão há-de resultar quer da sua relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista; e esta, em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

III — Por outro lado, «a melhor aplicação do direito» há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.

IV — Não concretiza tais características a questão da "convolação" do processo, da forma usada e inapropriada, para a correcta, por se achar hoje praticamente esgotada em termos de uma jurisprudência numerosa, uniforme e constante.

Processo n.º 1061/07-30.
Recorrente: José Maria dos Santos Carrondo.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José Maria dos Santos Carrondo vem, nos termos do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpor recurso de revista do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul que negou provimento ao recurso que interpusera de despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que, por sua vez, lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial pedindo a anulação da venda efectuada no processo executivo n.º 380.899.801.007.947.

Fundamentou-se a decisão na impropriedade do meio usado pela impugnante, não se mostrando possível a convolação já que, no próprio – a anulação da venda – "não se afigura ter [sido] esgrimida causa de pedir que possa levar ao êxito da sua pretensão pelo que, sempre pela manifesta improcedência seria de rejeitar liminarmente a petição apresentada que não serve para impugnação mas também não serve para anulação da venda".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto do douto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao recurso interposto da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância, apesar de a lei processual prever que em regra apenas existem dois graus de jurisdição,

2. Excepcionalmente, o artigo 150 ° do CPTA admite um 3° grau de jurisdição, sendo que para que tal aconteça temos que nos deparar com uma questão cuja apreciação tenha relevância jurídica,

3. O que acontece no douto acórdão recorrido uma vez que nos deparamos com uma nulidade processual consequência da violação do Principio do Contraditório, e por isso violação de lei processual, pelo que deve por isso ser admitido o presente recurso;

4. Considerou o Tribunal Tributário de 1ª instância que não assistia razão ao ora Recorrente ao pedir isenção de garantia uma vez que a sua prestação não acarretava qualquer prejuízo económico, razão pela qual este último apresentou recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou o teor da sentença do Tribunal a quo,

5. Refere o Exmo. Senhor Doutor Juiz Desembargador do Tribunal Central, como fundamento para a sua decisão, as contra alegações apresentadas pela ERFP que não foram notificadas ao ora Recorrente, apesar da mesma invocar factos novos e que foram decisivos no sentido da decisão (fls. 9 do Acórdão do TCA Sul, 3° parágrafo)

6. Essa notificação nunca foi feita quer pelo Tribunal a quo, quer pela Ilustre Mandatária da Recorrida,

7. Efectivamente, descobre agora que nessa resposta foram referidos factos sobre os quais o ora Recorrente teria que responder face ao Principio do Contraditório,

8. Por serem factos novos, necessária e absolutamente, a resposta do ora Recorrente aos mesmos era fundamental, talvez impedindo o sentido do Acórdão recorrido,

9. As partes no processo tributário, como em qualquer outro, são iguais, e a ambas deve ser facultado direito de defesa quanto a factos novos que sejam alegados, não tendo tal acontecido nos presentes autos, violou-se assim o princípio do contraditório como ainda o disposto no artigo 6.º do C.P.T.A., no artigo 3° e 3°-A do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1.º do CPTA,

10. Assim, o ora Recorrente deverá ser notificado dessa resposta para poder assim exercer o Principio do Contraditório,

11. A verdade é que o disposto nos artigos 229º-A e 260º-A, ambos do C. Processo Civil obriga à notificação entre mandatários, de qualquer peça processual que seja elaborada e apresentada no Tribunal por qualquer uma das partes, o que não exime o Tribunal de efectuar essa notificação se a mesma não for efectuada,

12. Não acontecendo esse controlo, e não sendo a parte contrária notificada da peça processual apresentada, estamos perante uma nulidade processual, nos termos do disposto no artigo 201° n.° 1 do C. Processo Civil, por omissão de formalidade prescrita na lei,

13. Uma vez que estamos perante uma nulidade processual, de acordo com o disposto no artigo 201° n.° 2 do C. Processo Civil, dever-se-á anular todo o processado subsequente às contra alegações apresentadas e consequentemente proceder-se à notificação do ora Recorrente, dando cumprimento ao legalmente disposto e ao Princípio do Contraditório.

14. Para alem dessa nulidade, existe ainda oposição de acórdãos, uma vez que o douto acórdão, ora recorrido, considera que não existe qualquer prejuízo irremediável para o ora Recorrente se este prestar garantia, apesar de existir em sentido contrário posição defendida na jurisprudência nomeadamente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de Outubro de 2003

15. "Estando em causa a eventual venda de um imóvel que constitui a casa de habitação do reclamante e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável"

16. Efectivamente, o ora Recorrente encontra-se no âmbito do processo principal de oposição à execução fiscal a discutir a legalidade da reversão efectuada e a razão de ser da insuficiência de património da executada principal,

17. Não podendo ser o ora Recorrente culpabilizado ou responsabilizado pela insuficiência de património da devedora principal decorridos que estão quase sete anos após as dividas exequendas, mais ainda quando a dissipação do património é evidente que só decorreu após a saída do ora Recorrente da gerência,

18. Prestar garantia com a casa de habitação, local onde reside com a sua mulher e os seus filhos, onde dorme, convive onde tem o centro da sua vida familiar, é dar como incerto o futuro da família do ora Recorrente,

19. Quanto ao facto de o douto acórdão recorrido referir que não se fez prova de que o ora Recorrente tenha ficado sem emprego, o que é que se considera quando o local onde o mesmo trabalhava fechou?

20. A verdade é que no caso do Acórdão supra referido também existem dúvidas quanto à legalidade da execução fiscal, tal como existem dúvidas no processo principal de oposição fiscal que a reversão tenha sido feita segundo o disposto na lei fiscal e constitucional,

21. Existindo dúvidas quanto à legalidade da quantia reclamada pela Administração Fiscal e ainda sendo possível surgir uma situação de prejuízo irreparável se prestada a garantia solicitada, a isenção da mesma deverá ser concedida, ao abrigo do disposto no artigo 170° do CPPT.

22. De acordo com os motivos supra expostos, violou assim o douto acórdão recorrido o disposto no artigo 6° do C.P.T.A., no artigo 3°, 3°-A, artigos 229°-A e 260°-A, todos do C. Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 1° do CPTA,

23. Assim, por força e ao abrigo do disposto no artigo 201º n.° 1 e 2 do C. Processo Civil deverá o acórdão recorrido anulado, ordenando-se que se repita todo o processado, notificando o ora Recorrente das contra alegações apresentadas pela Administração Fiscal ou se assim não se entender revogar o acórdão recorrido e julgando-se procedente o recurso apresentado pelo ora Recorrente, isentando-se o mesmo de prestar garantia, fazendo-se assim a mais costumada e sã JUSTIÇA!

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de se não conhecer da revista, já que "para os efeitos do n.º 1 do artigo 150.º do CPTA a questão a apreciar nesta revista excepcional não tem importância fundamental, pela sua relevância jurídica ou social, e, por outro lado, a admissão do recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, desde logo porque no acórdão recorrido se fez boa aplicação da lei ao confirmar a sentença da 1.ª instância".

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

Há que referir, desde já, que o que está em causa é tão só a admissibilidade do recurso nos termos do artigo 150.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, isto é, a decisão sobre a verificação dos pressupostos nele elencados.

De que há que conhecer, embora o recorrente haja tão somente alegado e concluído sobre a decisão final, da competência da secção, que não da formação a que se refere o n.º 5 do mesmo normativo.

No ponto, limita-se, aliás, a afirmar genericamente que a admissão do recurso é necessária para uma melhor aplicação do direito.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, "das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito", competindo a decisão sobre o preenchimento de tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no seu n.º 5.

O STA tem acentuado repetidamente, *nemine discrepante* — cfr., por todos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 24 de Maio de 2005, recurso n.º 579/05 — que o recurso de revista daquele artigo 150.º, "quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva".

Na mesma orientação, refere MÁRIO AROSO, que "não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema".

Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª edição, p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss.

A questão que concretamente se põe nos autos é a da chamada "convolação" do processo, da forma usada e inapropriada para a correcta.

Todavia, tal questão e a dos respectivos requisitos acha-se hoje esgotada em termos de uma jurisprudência numerosa, uniforme e constante.

Citam-se, por todos, e por mais recentes, os acórdãos de 19 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0404/07, de 16 de Janeiro de 2008 – recurso n.º 0885/07, de 12 de Junho de 2007 – recurso n.º 0115/07, de 12 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0430/07 e de 19 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0617/07.

Não se vê, pois, como mais uma decisão sobre o ponto, em termos de revista excepcional, "seja claramente necessária" para uma melhor aplicação do direito, nos expressos termos do artigo 150.º, n.º 1.

Ou que concretize os demais postulados aí expressos.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, da manifesta improcedência da pretensão do impugnante – a anulação da venda -, atenta a causa de pedir invocada.

Desde logo, e uma vez que o recurso em causa é meramente de direito – n.os 2 a 4 do artigo 150.º — nada se provou "quanto à emissão do parecer a que alude a Lei n.º 91/95, de 2 de Setembro, com a alteração dada pela Lei n.º 64/2003, de 23 de Agosto" nem há elementos nos autos que permitam classificar o prédio rústico vendido como área urbana de génese ilegal, sendo que aquele parecer só é necessário nas vendas destas áreas, nos termos dos citados diplomas.

O que, só por si, inviabilizaria a admissibilidade do recurso, como questão essencialmente factual e, por consequência, meramente contextual e singular, expressa no binómio factos provados/não provados.

Depois, o próprio artigo 54.º, n.º 3, daquele diploma (Lei sobre as Áreas Urbanas de Génese Ilegal), concede o prazo de 45 dias para a emissão do parecer, "entendendo-se a sua omissão como parecer favorável".

No caso dos autos, nem sequer está, pois, factualmente apurada a inexistência, a ser necessária, de um parecer favorável.

Igualmente, também não preenche os aludidos requisitos a questão da arguida nulidade consistente na falta de notificação à ora recorrente das contra-alegações de recurso apresentadas pela Fazenda Pública.

Pois que se lhe não vê – nem a recorrente a refere – qualquer relevância jurídica ou social – com o conteúdo antes expresso -, ou que a revista se mostre claramente necessária para melhor aplicação do direito.

Termos em que se acorda, por inverificação dos requisitos expressos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, em não admitir o recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 2 de Abril de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge de Sousa* (Votei a decisão por entender que o artigo 150º do CPTA não é aplicável ao Contencioso Tributário).

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Taxa de justiça inicial. Falta de pagamento.

Sumário:

No caso de falta de pagamento da taxa de justiça inicial em processo de oposição à execução fiscal, e não havendo recusa da petição inicial pela Secretaria, deve o juiz mandar notificar o autor para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante da taxa de justiça em falta.

Recurso n.º 90/08-30.
Recorrente: Rui Jorge Adrião Montez.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Rui Jorge Adrião Montez vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que, nos presentes autos de oposição à execução fiscal, «determina o desentranhamento da petição inicial, com a consequente devolução ao apresentante, mantendo-se cópia para arquivo».

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O recorrente, em execução que lhe foi movida por reversão, apresentou a sua oposição, em 2 de Fevereiro de 2007, entregando a referida peça no Serviço de Finanças da Amadora;

2. Esta, de acordo com a lei, conferiu-a e procedeu à sua remessa para o Tribunal competente;

3. A Secretaria Geral do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, recebeu a Oposição, conferiu-a e levou-a à distribuição.

4. Em 29 de Março de 2007, o Revertido foi notificado da Sentença, que determinou o desentranhamento da sua Oposição.

5. E foi dessa decisão que o Revertido apresentou o tempestivo recurso, que veio agora a ser aceite.

6. O despacho recorrido tem, em síntese, os seguintes fundamentos:

A) O ora Recorrente "deduziu Oposição à execução fiscal (…) originariamente instaurada contra a sociedade ENH (…), contra si revertida, (…) formulando o pedido de extinção da instância executiva, por ser parte ilegítima"

B) "Indica como valor do processo o da execução fiscal, e juntou aos autos documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial, no montante de 48,00 euros"

C) "Nos termos do artigo 467º, n.º 3, do C.P.C., aplicável ao processo tributário por remissão da alínea e), do artigo 2º, do C.P.P.T., "O autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão ao benefício de apoio judiciário, na modalidade de dispensa total ou parcial do mesmo" (vide ainda o artº 150º-A, n.º 1, do C.P.C.)"

D) "(…) O regime das custas processuais aplicável é o decorrente do Código das Custas Judiciais, na redacção introduzida pelo DL 324/2003, de 27/12 (…)"

E) "Considerando que o montante em cobrança executiva que o Oponente considera não lhe ser exigível, e cuja extinção constitui o pedido formulado nos autos, ascende a 164.497,08 euros, e consi-

derando ainda que o valor da causa, para efeitos de custas corresponde à parte da quantia exequenda que se discute na oposição, conforme decorre da conjugação dos artigos 73º-D, n.º 2, e alínea j) do n.º 1, do artº 6º do Código das Custas Judiciais, (...) o Oponente deveria ter autoliquidado a taxa de justiça inicial, no montante equivalente a 8 UC's (…)"

F) "Verifica-se, pois, que o Oponente deduziu a presente oposição sem que, em simultâneo, tivesse pago por autoliquidação a taxa de justiça inicial, pelo montante legalmente fixado."

G) "(…) é condição de promoção da acção, a junção aos autos de documento comprovativo do prévio pagamento de taxa de justiça auto-liquidada, (…) sendo que, a não verificação destes requisitos é motivo de recusa da petição inicial pela secretaria, conforme dispõe o artº 474º, alínea f), do C.P.C. (…)"

H) "Não obstante o exposto, a petição inicial foi recebida e distribuída."

I) "Ora, apesar de haver sido recebida a petição inicial sem documento comprovativo do prévio pagamento (total) da taxa de justiça inicial, (…) e não estando em causa qualquer das situações previstas no artº 467º, n.º 4, do C.P.C., ou no artº 73º-C do C.C.J., a presente petição inicial é inadmissível em juízo,"

J) "pelo que deverá ser desentranhada e devolvida ao apresentante, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 73º-A, nºs 2 e 3, 23º, n.º 1, 24º, n.º 1, e 28º, todos do C.C.J, e artigos 150º-A, nºs 1 e 2, 467º, n.º 3, 474º, alínea f), e 476º, todos do C.P.C..

7. Entende, o aqui Recorrente, que não assiste razão ao despacho recorrido. Na verdade,

8. Por manifesto lapso, foi junta à Oposição uma prova de pagamento que se destinava a outro processo, sem que se tenha dado nota dessa ocorrência.

9. Só em 29 de Março de 2007, com a notificação do despacho em causa, tomou o mandatário do executado, ora recorrente, conhecimento do referido lapso,

10. Apercebendo-se de que havia sido junto um comprovativo de autoliquidação que não correspondia ao presente processo, e que tinha um valor inferior ao devido.

11. Ora, dispõe o artº 28º do C.C.J. que a omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente dá lugar à aplicação das cominações previstas na lei do processo;

12. Nesta omissão de pagamento, (tal como refere Salvador da Costa, no CCJ anotado e comentado, 8ª Ed., Almedina, 2005, pp.217) deve incluir-se o pagamento de montante inferior ao que seja devido;

13. Ora, entende o Opoente, como questão prévia, e com o devido respeito por opinião diversa, que a oposição à execução, para efeitos de pagamento da taxa de justiça, não configura uma petição inicial, antes devendo ser equiparada a uma contestação;

14. Com o benefício que lhe é dado pelo n.º 3, do artº 486º-A, do C.P.C., e a consequente notificação, pela secretaria, para em dez dias efectuar o pagamento omitido, com acréscimo de multa de igual montante;

15. Mas mesmo que se não siga tal entendimento, e sendo esta Oposição equiparada a uma petição inicial, o n.º 2, do artº 150º-A, do C.P.C., remete especificamente para as cominações previstas no artº 486º-A, do mesmo código,

16. E o n.º 3 deste artigo 486º-A, refere expressamente que: "*3 - Na falta de junção do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça no prazo de 10 dias a contar da apresentação da contestação, a secretaria notifica o interessado para, em 10 dias, efectuar o pagamento omitido, com acréscimo de multa de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 10 UC*."

17. Sendo nítido, também aqui, que o tratamento e consequências da omissão de pagamento na petição inicial é equiparado ao da contestação/oposição;

18. Considerando-se, assim, essa equiparação, sempre será lícito concluir que a Secretaria judicial, não a tendo rejeitado (nos termos da alínea f) do artº 474º, do C.P.C.) deveria ter agido em conformidade com as disposições contidas nos artigos 486º, nº3, e 512º-B, n.º 1, ambos do C.P.C., ou ter sido dada oportunidade ao Oponente de utilizar o mecanismo legar indicado no artº 476º, do C.P.C.;

19. Só que, tal como facilmente se depreende da decisão recorrida, a Secretaria não o fez, sendo a Oposição recebida e levada à distribuição.

20. É incontestável que a oposição foi entregue dentro do prazo legal, pelo que, pelo mesmo princípio da equiparação entre a petição inicial/contestação/oposição, sempre teria sido possível ao opoente apresentar nova oposição, ou juntar o comprovativo do pagamento a que alude a alínea f) do artº 474º, nos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou distribuição (artº 476º C.P.C.) considerando-se a data da primeira apresentação em juízo.

21. E são variadas as decisões jurisprudenciais que têm vindo a considerar que, não tendo a secretaria procedido do modo a que antes se aludiu, recusando a petição, não deverá o Juiz decidir-se logo pelo desentranhamento da referida peça processual, dando, assim, oportunidade ao autor desta para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento em falta,

22. Isto porque, não tendo secretaria recusado o seu recebimento, como impõe a lei, ficaria definitivamente inviabilizada a possibilidade de o autor se socorrer do benefício contido no artº 476º, do C.P.C.;

23. São vários os arestos neste sentido, entre estes cfr. Ac. Relação de Lisboa, de 16.11.2006 (Relator Tibério Silva), Relação do Porto, de 09.10.2006 (Rel. Abílio Costa) e de 23.05.2006 (Rel. Mário Cruz), e da Relação de Coimbra, de 31.05.2005 (Rel. Garcia Calejo), em www.dgsi.pt

24. A entender-se de outro modo, estaria definitivamente criada uma situação de verdadeira insegurança que, consoante a acção ou omissão da secretaria, em idênticas circunstâncias, e contrariando o próprio princípio contido no artº 161º, n.º 6, do C.P.C., a uns poderia ser dada a possibilidade de praticar ou corrigir o acto, e outros veriam precludido o seu direito, de forma irremediável, como nos presentes autos.

25. E, tal como vem dito no acima citado Ac. Relação de Lisboa, de 16.11.2006, "não se poderá olvidar que a oposição surge por referência a uma execução em curso e dentro de um prazo estabelecido na lei, com consequências radicais se esse prazo for ultrapassado (...). Assim "- se não fosse dada ao opoente a possibilidade de beneficiar do estabelecido no artº 486º-A, do C.P.C. - "estaria criada uma situação excepcional - e crê-se que tal não estaria no espírito do legislador - em que, o executado/opoente, por falta (ou erro no montante) do pagamento de taxa de justiça, veria, sem possibilidade de atempada correcção, arredada a possibilidade de dar andamento à sua oposição à execução.";

26. Razão, pela qual, o opoente entende que a decisão recorrida fere a lei e prejudica o seu direito de defesa, ao determinar o desentranhamento da sua oposição, sem qualquer remissão, pois dever-lhe--ia ter sido dado oportunidade para pagar a taxa de justiça em falta, mesmo que agravada por multa de igual montante.

27. Isto apesar de alguns arestos, entre os quais este último (Ac. Relação de Lisboa, de 16.11.2006), ter decidido, dando provimento a recurso semelhante, que deve ser "ordenada a notificação do opoente para, em 10 dias, depositar a taxa de justiça em falta, devendo, na notificação, indicar-se o respectivo montante.", sem qualquer multa! Pelo que

28. O recorrente entende dever ser dado provimento ao presente recurso, devendo este Douto Tribunal revogar a decisão posta em crise, substituindo-a por outra que ordene a sua notificação para, em dez dias, efectuar o pagamento do complemento de taxa de justiça em falta, eventualmente acrescida de multa, indicando-se nessa notificação o total do montante a pagar.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A nosso ver o presente recurso não deve proceder.

Ao invés do que alega o recorrente entendemos que oposição tem efectivamente a estrutura de uma petição inicial sendo-lhe aplicável o disposto nos arts. 474 e segs. do Código de Processo Civil.

Assim, não tendo sido junto documento comprovativo do prévio pagamento a taxa de justiça inicial, haveria a secretaria de ter recusado a petição inicial, notificando o recorrente, que sempre poderia usar do benefício concedido pelo artº 476º do mesmo diploma legal.

E, não o tendo feito, haveria de apresentar a petição inicial ao juiz para ordenar, como ordenou, a sua devolução.

Como refere Salvador da Costa no CCJ anotado, 7ª edição, pag. 218, «no caso de a secretaria, por erro, ter recebido a petição inicial sem o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, deve a secção de processos apresentar a petição ou o requerimento inicial ao juiz, nos termos do n.º 2 do artigo 166º do Código de Processo Civil, o qual despachará no sentido da sua devolução ao autor ou requerente» - cf., ainda, neste sentido, ARL de 30.10.2007, recurso 5488/2007-, in www.dgsi.pt

Somos, pois, de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se o caso é, ou não é, de «desentranhamento da petição inicial».

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Rui Jorge Adrião Montez, com os demais sinais dos autos, deduziu Oposição à execução fiscal que com o n.º 3611200501000829 tramita pelo Serviço de Finanças de Amadora - 3, originariamente instaurada contra a sociedade ENH - Empresa Nacional de Hardware, Lda., contra si revertida, para cobrança de dívidas de IVA do ano de 2002, no valor total de **Euros 164.497,08**, formulando o pedido de extinção da instância executiva, por ser parte ilegítima.

Indica como valor do processo o da execução fiscal, e juntou aos autos, a fls. 10, documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial, no montante de **48,00** Euros (0,5 UC).

Nos termos do artigo 467.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao processo tributário por remissão da alínea e), do artigo 2.º, do CPPT, "O autor deve juntar à petição inicial o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou da concessão do benefício de apoio judiciário, na modalidade de dispensa total ou parcial do mesmo" (vide ainda o art. 150.º-A, n.º 1, do CPC).

Ora, uma vez que o processo de execução fiscal foi instaurado em 7 de Janeiro de 2005 (cfr. docs. de fls. 40 e 41), o regime das custas processuais aplicável é o decorrente do Código das Custas Judiciais, na redacção introduzida pelo DL n.º 324/2003, de 27.12, conforme estipulam os artigos 14.º, n.ºs 1 a 3, e 15.º, n.º 2, do mesmo diploma, tendo-se ainda em atenção o disposto no artigo 18.º, do DL n.º 325/2003, de 29.12.

Considerando que o montante em cobrança executiva que o Oponente considera não lhe exigível, e cuja extinção constitui o pedido formulado nos autos ascende a **Euros 164.497,08**, e considerando ainda que o valor da causa, para efeitos de custas corresponde à parte da quantia exequenda que se discute na oposição, conforme decorre da conjugação dos artigos 73º-D, n.º 2, e alínea j) do n.º 1 do artigo 6.º do Cód. das Custas Judiciais, aprovado pelo DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, o Oponente deveria ter autoliquidado a taxa de justiça inicial, no montante equivalente **a 8 UC's** (cfr. arts. 13.º e 23.º n.º 1 do CCJ, e tabela do anexo I).

Verifica-se, pois, que o Oponente deduziu a presente Oposição sem que, em simultâneo, tivesse pago por autoliquidação a taxa de justiça inicial, pelo montante legalmente fixado.

Nos termos do disposto nos artigos 23.º, n.º 1 e 28.º do CCJ e 467.º, n.ºs 3 a 5 do CPC, é condição de promoção da acção, a junção aos autos de documento comprovativo do prévio pagamento de taxa de justiça autoliquidada, ou do documento comprovativo da concessão do benefício do apoio judiciário, sendo que, a não verificação destes requisitos é motivo de recusa da petição inicial pela secretaria, conforme dispõe o art. 474º, alínea f) do CPC, aplicável ao processo tributário por remissão do art. 2º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Não obstante o exposto, a petição inicial foi recebida e distribuída.

Ora, apesar de haver sido recebida a petição inicial sem documento comprovativo do prévio pagamento (total) da taxa de justiça inicial, ou do documento que ateste a concessão do apoio judiciário destinado aos presentes autos, e não estando em causa qualquer das situações previstas no artigo 467. º, n.º 4 do CPC ou no artigo 73º-C do CCJ, a presente petição inicial é inadmissível em juízo, pelo que, deverá ser desentranhada e devolvida ao apresentante, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 73.º-A, n.ºs 2 e 3; 23.º, n.º 1; 24.º, n.º 1 e 28º, todos do Código das Custas Judiciais, e artigos 150. º-A, n.ºs 1 e 2; 467.º, n.º 3; 474º, alínea f) e 476º, todos do CPC.

Termos em que, se determina o desentranhamento da petição inicial, com a consequente devolução ao apresentante, mantendo-se cópia para arquivo.

Custas pelo incidente, fixando-se a taxa de justiça em uma UC (cfr. art. 16.º n.º 1 do CCJ).

Registe e Notifique.

Oportunamente, devolva ao Órgão da Execução Fiscal (cfr. art. 213.º do CPPT).

(Compus, com uso de meios informáticos -art. 138.º n.º 5 do CPC -, li e revi).

2.2 Sob a epígrafe "Taxa de justiça inicial", o artigo 23.º do Código das Custas Judiciais, no seu n.º 1, dispõe que «*Para promoção de acções e recursos (...) é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada nos termos da tabela do anexo I.*».

E o artigo 24.º do mesmo Código das Custas Judiciais, sob a epígrafe "Pagamento prévio da taxa de justiça inicial", estabelece, no seu n.º 1, que «*O documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça referida no artigo anterior é entregue ou remetido ao tribunal com a apresentação:* a) *Da petição ou requerimento do autor, exequente ou requerente;* b) *Da oposição do réu ou requerido (...)*».

Por outro lado, o artigo 28.º ainda do mesmo Código das Custas Judiciais, preceitua, sob a epígrafe "Omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente", que «*A omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente dá lugar à aplicação das cominações previstas na lei de processo*».

O Código de Processo Civil, no seu artigo 474.º, na redacção aqui aplicável da Lei n.º 30-D/2000, de 20 de Dezembro, sob a epígrafe "Recusa da petição pela secretaria", dispõe, na sua alínea f), que «*A secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição quando (...) não tenha sido junto o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial (...)*».

De sua banda, sob a epígrafe "Benefício concedido ao autor", diz o artigo 476.º do Código de Processo Civil, que «*O autor pode apresentar outra petição (...), dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo*».

Da jurisprudência dos tribunais superiores que se têm ocupado da falta de liquidação e pagamento da taxa de justiça inicial, do acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 16-11-2006, proferido no recurso n.º 6366/2006-2, respigamos a passagem seguinte, da qual nos apropriamos por inteiro, com a devida vénia.

Em algumas decisões jurisprudenciais, que consideramos conformes com o espírito do legislador, tem-se vindo a entender que, não recusando a secretaria a petição, não deve o juiz decidir logo pelo desentranhamento desta, devendo dar-se a oportunidade ao autor de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento em falta. Isto, porque, não recusando a secretaria o recebimento, como a lei impõe, inviabiliza-se a possibilidade de o autor lançar mão do benefício estabelecido no art. 476º. Ora, o autor não pode ser prejudicado por uma tal omissão da secretaria (art. 161º, nº6 do CPC).

No sentido exposto, vide Acs. da Rel. de Coimbra, de 31-05-2005 (Rel. Garcia Calejo) e da Rel. do Porto, de 23-05-2006 (Rel. Mário Cruz) e de 09-10-2006 (Rel. Abílio Costa) e www.dgsi.pt.

A não se entender assim, estaria criado um sistema em que, em idênticas circunstâncias, uns, conforme a actuação/omissão da secretaria, teriam a oportunidade de praticar o acto, outros veriam precludida essa faculdade e, como no caso dos autos, de forma irremediável.

Diga-se que, à semelhança do que se exarou no Ac. da Rel. do Porto de 09-10-2006, não nos repugnaria, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, equiparar o opoente ao R. (aliás, parece ser esse o entendimento de Salvador da Costa, na obra citada, pág. 195, quando aí afirma, por referência à alínea b) do nº1 do art. 24º do CCJ, que as «expressões réu e requerido estão utilizadas em sentido amplo, em termos de abrangência, além do mais do executado no que concerne à oposição à execução executiva, à reclamação de créditos ou à penhora»), com a consequente possibilidade de beneficiar do estabelecido no art. 486º-A do CPC. É que, não se poderá olvidar que a oposição surge por referência a uma execução em curso e dentro de um prazo estabelecido na lei, com consequências radicais se esse prazo for ultrapassado (art. 817º, nº1, a) do CPC).

Se a recusa, por falta de pagamento de taxa de justiça, de uma petição de uma "normal" acção declarativa não impedirá que se apresente nova petição, já o mesmo não se pode dizer (a não se defender o que se deixou explanado) no caso da oposição à execução, face ao decurso do prazo estabelecido na lei. Assim, estaria criada uma situação excepcional – e crê-se que tal não estaria no espírito do legislador – em que, o executado/opoente, por falta (ou erro no montante) do pagamento de taxa de justiça, veria, sem possibilidade de atempada correcção, arredada a possibilidade de dar andamento à sua oposição à execução.

Pelo que se deixou dito, ou perfilhando a tese seguida nos ditos arestos, que nos parece ajustada ao figurino legal (que poderia ser mais claro), ou equiparando, para efeitos do pagamento da taxa de justiça, o opoente ao réu numa acção declarativa, sempre seria de dar oportunidade ao Opoente para pagar o que faltava da taxa de justiça.

Por nós, entendemos que, passada a fase de recusa liminar da petição inicial pela Secretaria, fica precludida a possibilidade de, fora dessa fase, haver recusa da mesma petição, desde logo, por ser processualmente deseconómico e, decisivamente, por não haver lei que autorize, ou obrigue, o juiz a mandar efectivar ulteriormente essa recusa não operada em tempo.

2.3 No caso *sub judicio*, o oponente, ora recorrente, liquidou e pagou (ao que diz, por engano) a taxa de justiça inicial de € 48,00 apenas (fls. 10), quando, segundo o despacho recorrido, «deveria ter autoliquidado a taxa de justiça inicial, no montante equivalente a 8 UC's».

E o que é facto que nem por isso a Secretaria recusou a petição inicial.

Como assim, julgamos, e de acordo com o acima exposto, que não deveria o juiz decidir logo pela devolução da petição inicial ao oponente, seu apresentante, sem que previamente a este lhe tivesse sido dada a oportunidade de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante da taxa de justiça em falta.

Deste modo, e sem necessidade de mais alargados considerandos, estamos a dizer, em resposta à questão decidenda, que o presente caso não é de «desentranhamento da petição inicial».

Pelo que, nesta conformidade, deve ser revogado o despacho recorrido, já que assim o não entendeu.

E, então, havemos de convir que, no caso de *falta de pagamento da taxa de justiça inicial* em processo de *oposição à execução fiscal*, e não havendo *recusa da petição inicial pela Secretaria*, deve o juiz mandar notificar o autor para, no prazo de 10 dias, efectuar o *pagamento do montante da taxa de justiça em falta*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, baixando os autos para notificação do ora recorrente a fim de depositar no prazo de 10 dias a taxa de justiça em falta (devendo, na notificação, indicar-se o respectivo montante), se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Suspensão da execução. Garantia.

Sumário:

I — Só no caso excepcional do n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária, de prejuízo irreparável ou insuficiência de bens da não responsabilidade do executado, pode haver dispensa de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

II — Da prestação de garantia idónea depende a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias – de acordo com o n.º 2 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária.

III — Prestada garantia – diz o n.º 1 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário –, ficará a execução suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

IV — Em regra, não pode haver suspensão da execução fiscal, sem prestação de garantia – a não ser que tenham sido penhorados bens suficientes para garantia do pagamento da dívida exequenda e acrescido, nos termos do n.º 1 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º: 155/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública, junto da CM Lisboa.
Recorrido: Grão Pará Agroman – Sociedade imobiliária, SA.
Relator: Exmº Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 O Município de Lisboa vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que, nos presentes autos execução fiscal em que é executada "Grão Pará Agroman-Sociedade Imobiliária S.A.", «decide julgar totalmente procedente a presente reclamação, anulando o despacho reclamado, por entender que a garantia em causa, destinada a suspender a execução fiscal, não era já, na data em que o despacho reclamado foi proferido e em que a presente reclamação foi interposta, exigível».

1.2 Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões.

1. "Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis" -v. n.º 1 do art.º 11º da Lei Geral Tributária.

2. Através da utilização de tais regras de hermenêutica jurídica, entende o recorrente que da interpretação do art.º 183º- A do CPPT resulta que o mesmo pressupõe sempre a prestação efectiva de uma garantia, não sendo possível na interpretação ultrapassar a letra da lei para afirmar um significado que não resulte expresso.

3. Entende o recorrente que a interpretação efectuada pelo Meritíssimo o Juiz *a quo* determinou uma decisão que não compreendeu os fundamentos vertidos naquela norma.

4. O Meritíssimo Juiz a quo defende que o prazo de um ano sem o qual a reclamação graciosa não teve decisão, constitui fundamento para a inexigibilidade da prestação de garantia que ainda não foi prestada.

5. Não pode o recorrente concordar com tal entendimento, porquanto o supracitado prazo constitui um prazo de caducidade da garantia, e não o de inexigibilidade da mesma.

6. Com efeito, a lei condiciona a suspensão do processo executivo com a apresentação de reclamação, impugnação judicial que tenham por objecto a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, desde que apresentada garantia idónea nos termos das leis tributárias, a qual consistirá em garantia, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente - v. art.º 199º do CPPT.

7. Deste modo, o efeito suspensivo pressupõe a verificação cumulativa de tais requisitos, salvo se houver dispensa ou isenção da prestação de garantia - v. art.º 52º da Lei Geral Tributária -, o que no caso dos autos não se verificou.

8. Assim sendo, a *ratio legis* desta disposição legal reporta-se à caducidade das garantias.

9. Aliás, a garantia solicitada destina-se a conferir carácter suspensivo à executoriedade da liquidação objecto da respectiva execução fiscal, daí que só as vicissitudes desses autos de execução possam determinar a caducidade da garantia que venha a ser prestada, independentemente de antes ter decorrido mais de um ano sem que a reclamação seja decidida, uma vez que não tem qualquer conexão com essa reclamação.

10. O conceito de caducidade define-se como a extinção da vigência ou eficácia de um acto em virtude da superveniência dum facto com força bastante para tal.

11. Assim, para que o regime da caducidade das garantias constante daquela disposição legal fosse aplicada à situação dos autos, teria a mesma de ter sido prestada, o que não ocorreu.

12. Nessa sequência, entende o recorrente que não é possível caducar um direito que nunca se constituiu; isto é, como pode caducar uma garantia que nunca foi prestada?

13. O disposto no n.º 1 do art.º 183º-A do CPPT não tem aplicação à situação objecto dos autos, pois pressupõe que a garantia tenha sido prestada, o que no caso presente não se verificou.

14. Por conseguinte, a garantia em causa não pode ser declarada *a priori*, já que nunca foi prestada, não sendo possível no caso dos autos extinguir-se um acto que nunca foi prestado.

15. A reclamação, a impugnação ou o recurso judicial não impedem por si só a instauração da correspondente execução fiscal.

16. A suspensão do processo executivo resulta da conjugação da apresentação de reclamação, impugnação judicial que tenham por objecto a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, com a apresentação de garantia idónea nos termos das leis tributárias, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente - v. art.º 199º do CPPT.

17. Ora, a recorrida não prestou qualquer garantia, pelo que não cai no âmbito de caducidade prevista no n.º 1 do art.º 183º-A do CPPT.

18. Por conseguinte, o efeito suspensivo pressupõe a verificação cumulativa dos requisitos supra mencionados, salvo se houver dispensa ou isenção de prestação de garantia - v. art.º 52º da Lei Geral Tributária -, o que não se verificou na situação dos autos.

19. Quanto à inutilidade do acto de prestação da garantia, salvo o respeito pelo entendimento perfilhado pelo Meritíssimo Juiz *a quo*, não pode o recorrente concordar com o mesmo.

20. A garantia solicitada destina-se a suspender os correspondentes autos de execução fiscal.

21. Desta forma, não ficou precludido o direito da Administração Fiscal de exigir a prestação da garantia com vista à suspensão dos correspondentes autos de execução fiscal.

22. Pelo que, deve a douta Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz a quo ser revogada, com a fundamentação constante da mesma, sendo julgado procedente o presente recurso.

Nestes termos e nos demais de Direito, invocando o douto suprimento de V. Exas., se requer que seja concedido provimento ao presente recurso e revogada a douta decisão recorrida (…)

1.3 A sociedade recorrida contra-alegou e concluiu do seguinte modo.

1. A ERFP nas alegações de recurso que apresenta da douta sentença da Meritíssima Juiz a quo invoca que tal sentença padece de erro de julgamento, por não se conformar a ERFP com o entendimento segundo o qual a prestação de garantia é um acto inexigível e inútil.

2. Começa a ERFP por defender que a aplicação do art.º 183.º-A do CPPT pressupõe a prestação efectiva de uma garantia.

3. A ora Recorrida não pode, naturalmente, concordar com tal interpretação do referido artigo.

4. Em primeiro lugar, porque, não havendo dúvidas de que o prazo de um ano a que se reporta o art.º 183.º-A do CPPT se conta da data da interposição da reclamação graciosa e não da prestação de garantia, tendo decorrido mais de um ano sobre a interposição da reclamação graciosa sem que esta tenha sido decidida, uma garantia, a ser prestada agora, caducaria no exacto momento da sua prestação.

5. Tal prestação consubstanciaria, pois, um acto inútil, uma vez que, tendo decorrido mais de um ano (na realidade, mais do que cinco) sobre a interposição da reclamação graciosa, a garantia, se houvesse sido prestada, já haveria caducado, pelo que se fosse hoje prestada, caducaria no exacto momento da sua prestação.

6. É um facto que a Recorrida, se prestasse agora garantia, estaria em condições de pedir, com base no art.º 183.º-A do CPPT, o reconhecimento da caducidade da garantia, uma vez que teria prestado garantia num processo em relação a cuja dívida exequenda havia sido interposta reclamação graciosa sem decisão ao fim de um ano.

7. Assim sendo, inexiste qualquer fundamento e utilidade para a prestação de uma garantia cuja caducidade tivesse que ser reconhecida no exacto momento da sua prestação.

8. Sendo a execução fiscal um processo com natureza judicial e proibindo a lei a prática de actos inúteis, a prestação de garantia é ilícita, nos termos do art.º 137.º do CPC *ex vi* art.º 2.º *e)* do CPPT.

9. Para além da inutilidade da prestação da garantia, é importante ainda relevar que, de acordo com uma interpretação aturada do art.º 183.º-A, tal preceito visa censurar a morosidade do procedimento e processo tributários, não fazendo impender sobre o contribuinte as consequências nefastas decorrentes de actos (ou falta dos mesmos) ao contribuinte não imputáveis.

10. Sob pena de incongruência valorativa injustificada, tal censura deve ser feita nos casos em que a AF não responda no prazo de um ano a contar da interposição do correspondente acto de reclamação, quer tenha ou não sido prestada garantia por parte do contribuinte.

11. Deste modo, deve fazer-se uma interpretação enunciativa do art.º 183.º-A do CPPT, devendo tal artigo aplicar-se, verificado que esteja o requisito do decurso do prazo sem que as autoridades competentes hajam decidido, nos casos em que tenha havido efectiva prestação de garantia e, *a pari*, quando a mesma não tenha ocorrido.

12. No caso concreto a AF, passados 5 (cinco) anos, não logrou ainda decidir a reclamação graciosa interposta, pelo que estamos manifestamente perante uma situação de morosidade censurável que não deve ser imputada à Recorrida.

13. Assim sendo, não deve a AF poder exigir a prestação da garantia por ser ilícita, em virtude da sua inutilidade, e por consubstanciar uma imputação indevida à Recorrida de uma situação de morosidade censurável inteiramente imputável à AF.

14. Deste modo, a ora Recorrida não tem que prestar qualquer garantia à AF para suspender a execução, devendo, isso sim, ser reconhecido que o efeito suspensivo provisório decorrente da não notificação da ora Recorrida pela AF a partir da interposição da reclamação graciosa se convolou em definitivo, em virtude da inexigibilidade da prestação da garantia.

15. De todo o exposto é patente que não assiste razão à Recorrente ao defender que existe erro de julgamento na douta sentença proferida pela Meritíssima Juiz *a quo*.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, e consequentemente, deve a sentença recorrida ser confirmada, sendo a reclamação apresentada pela ora Recorrida julgada totalmente procedente, e o despacho reclamado anulado, por não ser exigível a prestação de garantia, mantendo-se suspenso o processo executivo.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, dizendo o seguinte.

1. O recorrente não questiona que o início do prazo de caducidade da garantia prestada para suspensão da execução é de um ano contado da data da interposição de reclamação graciosa e não da data da prestação da garantia (neste sentido ac. STA 17.05.2006 processo n.º 97/06; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 2007 Volume II pp. 250/251)

Assim sendo, sufragando o entendimento expresso na sentença, a exigência de prestação da garantia, após o decurso do prazo de um ano contado da data da interposição da reclamação graciosa, constituiria acto inútil, proibido por lei, na medida em que a garantia caducaria no momento da sua prestação (art.º 183.º-A CPPT; art.º 137º CPC)

2. A tese do recorrente, segundo o qual a suspensão da execução exigiria, em qualquer circunstância, a apresentação de reclamação graciosa conjugada com a prestação de garantia:

a) ignora o argumento da prática de acto inútil

b) permitiria um intolerável prolongamento do prazo legal de caducidade da garantia, desvirtuando o seu objectivo de sancionamento da administração tributária por morosidade na resolução do procedimento

c) atenta contra a coerência do bloco normativo constituído pelo art.º 169º nºs 1 e 2 e 183º-A n.º 1 CPPT (notificação do executado para prestação de garantia, no prazo de 15 dias, se não a houver prestado com a apresentação da reclamação graciosa).

No caso *sub judicio* a administração tributária deve suportar a consequência da morosidade na instauração da execução em 19.11.2005, e no proferimento de decisão na reclamação graciosa apresentada em 3.07.2002, mantendo-se a execução suspensa até aquela decisão (probatório nºs 2, 5 e 6)

É irrelevante a revogação do art.º 183-A CPPT operada pelo art.º 94º Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro (Lei OGE 2007) porquanto o acto reclamado do órgão de execução fiscal foi praticado em 19.06.2006, ainda na vigência da norma citada.

3. Neste contexto a norma constante do art.º 183-A n.º 1 CPPT deve ser objecto de interpretação extensiva, por forma a abranger igualmente a prescrição do direito de exigir a prestação de garantia, após o decurso do prazo de 1 ano contado da interposição de reclamação graciosa.

1.5 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 que aqui se coloca é a de saber se assiste à Administração Tributária o direito de exigir da ora recorrida a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução.

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

Factos provados

Dos elementos constantes dos autos, e com relevância para a apreciação da presente reclamação, resulta *provada* a seguinte factualidade.

1. Em 21/06/06, foi a Reclamante notificada do ofício n.º 955/DAJAF/DEF/2006, de 19/06/06, assinado pelo responsável pelo Serviço das Execuções Fiscais (o Chefe de Divisão, por subdelegação), nos termos do qual lhe foi comunicado que dispunha do prazo de 15 dias para prestar garantia idónea, no montante de € 15.391,99, com vista à obtenção da suspensão da execução fiscal n.º 1106200401307649 e apensos, ao abrigo do disposto nos artigos 169º e 199º do CPPT (cfr. cópia do PEF, fls. 40 a 42. da qual consta a cópia do referido ofício e, bem assim, do AR que acompanhou o envio postal do ofício aludido, assinado e datado);

2. Em 19/11/05 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1106200401307649, a que corresponde a quantia exequenda de € 4.803,48, respeitante à Taxa de Conservação de Esgotos (TCE) do ano de 2000 e tem por base a certidão de dívida n.º 1644917 (cfr, certidão do PEF, a fls. 1 a 5);

3. Em 31/01/06, foram apensados ao PEF identificado no parágrafo anterior os processos de execução fiscal nºs 1106200401307657 (€ 3.629,33 e acrescido) e 1106200401307665 (€ 390,54 e acrescido), instaurados para cobrança de dívida de TCE do ano de 2000, passando o processo principal e apensos a valer pelo montante de € 8.823,35 (cfr. termo de apensação a fls. 6 da certidão do PEF e bem assim, fls. 18 e 19):

4. Ao processo de execução fiscal n.º 1106200401307649 e apensos deduziu a ora reclamante oposição à execução fiscal, em 9/1/06 - cfr. fls. 8 a 25 da certidão do PEF;

5. As liquidações de TCE de 2000 correspondentes às obrigações tributárias em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal acima identificados foram objecto de reclamação graciosa, apresentada em Janeiro de 2002 (conforme doc. 5 junto à p.i e informação oficial prestada pelo serviço de finanças);

6. Conforme resulta da análise do PEF, da informação oficial prestada no âmbito destes autos e, ainda, da contestação da F.P, sobre a reclamação graciosa apresentada ainda não foi proferida qualquer decisão;

7. A presente reclamação foi apresentada junto dos competentes serviços da C.M.L em 3 de Julho de 2006 (cfr. fls. 3 e 4 dos autos e, bem assim, da informação oficial prestada nos autos);

8. O Chefe de Divisão das Execuções da CML manteve o acto reclamado, tendo, em 20/04/07, sido ordenada a remessa dos autos ao TAF de Lisboa (cfr. fls. 150 da certidão do PEF).

Factos não provados

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa em apreço.

2.2 O artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe "Caducidade da garantia", no seu n.º 1, e segundo a redacção da Lei n.º 30-13/2002, de 30 de Dezembro, determina que «*A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação*». [Este artigo 183.º-A foi aditado ao Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro].

Decorridos esses prazos (um, e três anos, em caso de reclamação, e de impugnação judicial e oposição à execução fiscal, respectivamente) sobrevém a caducidade da garantia já prestada, a qual, de resto, «em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada», deve ser devolvida com indemnização ao contribuinte, nos termos do artigo 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Em face da letra do n.º 1 do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário parece haver unicamente a possibilidade de caducidade de "garantia prestada". Isto é: só poderia haver caducidade de garantia que alguma vez houvesse efectivamente sido prestada. Neste enfoque, a efectiva prestação da garantia em processo de execução fiscal constituiria um *prius* lógico e ontológico de verificação imprescindível da declaração de caducidade da garantia. E, assim, a caducidade a que se refere o n.º 1 do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário verificar-se-ia apenas em relação a garantias já prestadas, e nunca em relação a garantias *in fieri* – cf., no sentido de só pode haver caducidade de "garantia prestada", o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 31 de Janeiro, proferido no recurso n.º 21/08.

Contudo, de certo modo, poderia configurar-se a garantia de que trata no n.º 1 do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário como uma obrigação (*rectius*: ónus) ou condição de verificação absolutamente necessária e instrumental da obtenção do efeito de suspensão da execução fiscal, aquando da apresentação dos meios impugnatórios em tal disposição consignados (reclamação graciosa, impugnação judicial ou oposição à execução fiscal). E no pólo oposto de tal obrigação-ónus do executado poderia ver-se um direito da Administração Tributária exequente à garantia dos créditos sob execução fiscal. Sendo certo, por outro lado, que, em princípio, todo o direito tende para a sua extinção, e, a não se extinguir pelo seu exercício e a satisfação do seu titular, está sujeito a caducidade, a não ser que seja indisponível. A caducidade, como é sabido, consiste em ter de se extinguir o direito por ter expirado o prazo da sua duração ou o seu termo de vida. A caducidade é o próprio direito considerado sob o ponto de vista da sua duração. A duração, que se mede no Direito através dos prazos, não é uma realidade diversa das coisas que duram, mas antes essas mesmas coisas vistas pelo ângulo da sua temporalidade – cf., a este propósito, José Dias Marques, *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Limitada, 1953, pp. 65 a 70.

No entanto, certo e seguro é que o direito da Administração Tributária de que o executado preste garantia, *motu proprio*, aparece legitimado na lei em razão da suspensão da execução fiscal e em conexão com os momentos da apresentação de reclamação graciosa, de impugnação judicial ou de oposição à execução. E, se não houver a garantia prestada por modo voluntário, mormente naqueles apontados momentos, pode e deve a Administração Tributária, de modo coercivo, proceder à constituição de outras garantias legais da execução fiscal.

Na verdade, sob a epígrafe "Garantia da cobrança da prestação tributária", o artigo 52.º da Lei Geral Tributária, preceitua, na redacção anterior à Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, que «*A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda*» [n.º 1]; e que «*A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias*» [n.º 2].

E o artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe "Suspensão da execução. Garantias", estabelece, na redacção anterior à já referida Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, 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 (...)*» [n.º 1]; que «*Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior dentro do prazo de 15 dias*» [n.º 2]; e que «*Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior, proceder-se-á de imediato à penhora*».

2.3 No caso *sub judicio*, a ora recorrida foi notificada, em 21-6-2006, «para prestar garantia idónea, no prazo de 15 dias e no montante de € 15.391,99, nos termos e para os efeitos da referidas disposições legais [artigos 169.º e 199.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário], findo o prazo supra referido sem que a aludida garantia esteja prestada, o processo prosseguirá os seus termos»; tal notificação ocorreu em processo de oposição à execução fiscal, em que, pela taxa de conservação de esgotos do ano de 2000, é exequente o Município de Lisboa e executada a ora recorrida; a referida oposição à execução fiscal foi apresentada em 9-1-2006 – cf. o probatório e também todo o processo apenso, em especial os seus documentos de fls. 40 a 42 (para onde o probatório, aliás, remete).

Ora, a primeira coisa que desde logo se observa é que a notificação à ora recorrida não é feita nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Ou seja, a notificação em foco não é com a finalidade de prestação de garantia «para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição».

A salientada notificação é «para prestar garantia idónea, no prazo de 15 dias (…), findo o prazo supra referido sem que a aludida garantia esteja prestada, o processo prosseguirá os seus termos»; ou seja, a notificação em análise é ordenada «para prestar a garantia», nos termos dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por não haver no caso «garantia constituída ou prestada», e com a cominação de que, «se a garantia não for prestada (…), proceder-se-á de imediato à penhora».

E este invocado artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a determinar a suspensão dos termos da execução fiscal, «desde que tenha sido constituída garantia», não fixa, nem faria sentido que fixasse, algum prazo de caducidade do direito de exigir garantia por banda da Administração Tributária.

Seja como for – com a intimação que, em 21-6-2006, foi feita à executada, ora recorrida, para que esta, de modo voluntário, houvesse de prestar garantia em vista da suspensão dos termos da execução fiscal, à qual, em 9-1-2006, a mesma executada, ora recorrida, havia deduzido oposição –, a Administração Tributária não vê decorrido em seu desfavor algum prazo de caducidade, por isso que tal intimação goza de inteiro fundamento legal.

E se, por modo voluntário, a ora recorrida não quiser fazer a prestação da garantia para que foi intimada, vai ter de suportar que, de modo coercivo, se proceda «de imediato à penhora», nos termos do n.º 3 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Estamos, desta forma, a concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que assiste à Administração Tributária o direito de exigir da ora recorrida a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução – razão por que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir que só no caso excepcional do n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária, de prejuízo irreparável ou insuficiência de bens da não responsabilidade do executado, pode haver *dispensa de prestação de garantia* em processo de execução fiscal.

Da *prestação de garantia* idónea depende a *suspensão da execução fiscal* nos termos das leis tributárias – de acordo com o n.º 2 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária.

Prestada garantia – diz o n.º 1 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário –, ficará a *execução suspensa até à decisão do pleito* em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

Em regra, não pode haver suspensão da execução fiscal, sem *prestação de garantia* – a não ser que tenham sido penhorados bens suficientes para garantia do pagamento da dívida exequenda e acrescido, nos termos do n.º 1 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a reclamação, mantendo-se o despacho reclamado (de prestação de garantia).

Custas pela recorrida, também na instância, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Pagamento em prestações. Suspensão da prescrição. Cessação da suspensão. Noção de "período de pagamento".

Sumário:

I.— O deferimento do requerimento de pagamento em prestações da dívida exequenda determina a «suspensão dos processos de execução fiscal em curso» e também a suspensão do prazo de prescrição da mesma dívida «durante o período de pagamento em prestações» – nos termos das disposições dos artigos 5.º, n.º 5 e 14.º, n.º 10, do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto ("Lei Mateus").

II.— Só o respectivo despacho de exclusão do executado do regime de pagamento em prestações determina a cessação da suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda – sendo que, «durante o período de pagamento em prestações», subsiste a causa e a razão da suspensão do prazo de prescrição das obrigações tributárias prescribendas.

III.— Por «período de pagamento em prestações» deve entender-se o lapso inteiro de tempo pelo qual é deferido o pagamento em prestações, e não apenas aquele(s) período(s) em que o executado tenha efectivamente cumprido as prestações deferidas.

Processo n.º 646/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Pedras d' el Rei – Gestão e Turismo, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que nos presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal, em que é recorrente "Pedras D'El-Rei, Gestão e Turismo, SA", confirmou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé declaratória da prescrição de dívidas exequendas no processo de execução fiscal n.º 1139-91/000631.9 e apensos (Serviço de Finanças de Tavira).

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

1. O presente recurso interposto, para o Pleno da Secção de CT, com fundamento em oposição de acórdãos, parece ser a via adequada de recurso, já que o presente processo jurisdicional desencadeou-se com reclamação interposta, nos termos do art.º 276.º do CPPT, da decisão do órgão de execução, pelo que não existe 3.º grau de jurisdição;

2. A entender-se que o presente processo se iniciou com a instauração da execução, por esta ter natureza judicial, parece-nos que então o 1.º grau de decisão terá correspondido à decisão do órgão de execução fiscal pelo que estariam, igualmente, esgotados os 3 graus de decisão;

3. A aceitar-se, porém, que a FP deveria ter ainda recorrido nos termos do art. 30.º do ETAF (redacção anterior ao DL 229/96), para a Secção de Contencioso Tributário, **requer-se desde já a convolação** do processo, e que estas alegações sejam aproveitadas, para evitar mais demoras;

4. A interpretação, quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações, no regime prestacional excepcional previsto no capítulo II do Decreto-Lei n.º 124/96, acolhida no Douto Acórdão, proferido nos autos, em 9 de Janeiro de 2007, encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelo Acórdão proferido pelo STA em **7 de Fevereiro de 2007**, pela Secção do CT do **STA**, no recurso n.º 1130/06, e, até anteriormente, com o do TCAN, de 7 de Setembro de 2006, no proc. n.º 68/06 (ambos transitados em julgado);

5. A interpretação acolhida no douto Acórdão fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei (não apenas os artigos 3.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96, mas outras disposições deste diploma em conjugação, designadamente, com os Decretos-Leis n.ºs 125/96 e 127/96, da mesma data, todos na concretização dos objectivos globais de política económica traçados na RCM n.º 100/96, vulgarmente dito Plano Mateus).

6. Da leitura conjugada das normas do DL n.º 124/96, especialmente, dos artigos 2.º, 3.º, 5.º e 14.º do DL, resulta que, deferido o pedido de acesso regime prestacional por estarem preenchidas as condições de acesso (n.º 1 do art. 3.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º), **suspende-se** o prazo de prescrição **durante o período de pagamento em prestações** (n.º 5 do art.º 5.º);

7. Logo, com o deferimento do requerimento ficam suspensos os processos de execução fiscal em curso, mesmo (em regra) sem prestação de garantia (n.º 10 do art.º 14.º e art.º 6.º);

8. A alínea a) do n.º 2 do art.º 3.º, ao dispor que as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando "Deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas") não significa que o devedor que acedeu ao regime deva ser tido, imediata e automaticamente, como excluído do regime;

9. O n.º 1 do art.º 3.º, quando prevê as condições necessárias de acesso a medidas excepcionais previstas no diploma, entre as quais se encontra a "possibilidade de regularização de dívidas de natureza fiscal ou à segurança social, nos termos do respectivo cap. II (alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º) ou seja, em regime prestacional, refere-se apenas às condições para acesso e não (*a contrario*) às condições para o termo;

10. Nem do n.º 10 do artigo 14.º decorre que o incumprimento de prestações conduza só por si - inexoravelmente - ao fim da suspensão dos processos de execução fiscal (suspensos, entretanto, com o deferimento do requerimento de adesão ao regime excepcional);

11. Seria completamente contrário ao espírito dos diplomas referidos (peças constituintes de um conjunto coerente para enfrentar situações muito complexas de dificuldade financeira de empresas, permitindo, entre outras medidas, o acesso a um regime excepcional para regularização da situação das devedoras durante um período longo, num máximo de 150 prestações), que o não pagamento de uma ou mais prestações fizesse excluir o aderente imediatamente de um sistema de tão custosa implantação!;

12. Ou seja, o n.º 5 do artigo 5.º do DL 124/96, quando prevê que o "o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações", pretende mesmo dizer que, à partida, a suspensão será pelo prazo pelo qual foi deferido o pagamento dos créditos e que tal suspensão não cessará sem um despacho de exclusão.

13. Quer dizer, a cessação do efeito suspensivo antes de decorrido o prazo concedido para pagamento prestacional, no âmbito do DL 124/96, com prosseguimento das execuções, **apenas se daria** com o **despacho expresso de exclusão do regime**, por verificação oficial de ausência de condições para se manter no regime;

14. Que este foi o espírito da lei e assim foi compreendido, quer por aqueles que tinham por função a sua aplicação, quer pelos contribuintes destinatários das medidas, e pelo público em geral, demonstra-o a forma como a concretização do enquadramento legal do DL 124/96 foi efectuada nos Despachos (cuja legalidade e oportunidade política nunca foram postas em causa) do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, n.º 17/97-XIII e n.º 18/97-XIII (publicados no DR II série, de 10 de Abril de 1997), regulando o acompanhamento das situações de adesão, impondo práticas de diligência e controlo pela Administração e permitindo aos administrados conhecer até onde ia a flexibilidade na aplicação das medidas;

15. Assim, o despacho n.º 18/97-XIII, ao distinguir diferentes tipos no conceito de "contribuintes aderentes" (com situação regularizada, com incidentes em incumprimento simples e em incumprimento prolongado) e atribuindo competências para emissão dos despachos de exclusão do regime, traça um quadro completamente incompatível com a interpretação do Acórdão recorrido que apenas reconhece dois tipos de aderentes: cumpridores ou incumpridores;

16. O regime flexível previsto no Despacho do SEAF, n.º 18/97, de reanálise das situações e não expulsão imediata dos que falhavam prestações (digamos que em incumprimento técnico mas não ainda para efeitos de expulsão do regime) - é o que está em sintonia com o processo complexo do "Plano Mateus", na sua globalidade;

17. Porque trata-se, por um lado, de não inutilizar, de um golpe, todos os esforços, eventualmente demorados e difíceis de um processo de adesão, assim como atender a que, muitas vezes, uma empresa que acedera a um regime prestacional estava, ainda, a ser objecto de estudo de acções de outro tipo que pudessem conduzir a soluções acompanhadas pelo GACRE/AUDITRE (dações, reestruturações, acesso a um sistema de empréstimos, etc.), com aplicação de um conjunto de diversas medidas e actuação de vários departamentos da Administração;

18. A recorrida é uma das muitas empresas que, tendo um elevado passivo de dívidas fiscais e à Segurança Social, usufruíram de acesso a medidas excepcionais, quer através da concessão de regime prestacional por longos períodos (máximo 12 anos) quer da possibilidade de o seu caso ser objecto de apreciação e de medidas casuísticas pelos organismos criados pelo Plano Mateus, com vista à sua viabilização económica;

19. Não faz qualquer sentido que a recorrida, ou qualquer das outras empresas aderentes aos regimes excepcionais referidos, possa invocar - contra factum proprium - a inércia da Administração, alegando que esta deveria ter caído, inexoravelmente, sobre si quando deixou de pagar prestações, na pendência de um regime prestacional de longa duração, quando tinha pendentes outros processos de análise de dação e/ou possíveis outras medidas adequadas à consideração da respectiva situação financeira concreta;

20. Esta interpretação da lei foi acolhida pela própria Secção de Contencioso Tributário do STA não só no Douto Acórdão fundamento, no processo n.º 1130/06, como já posteriormente em outras decisões (processos n.ºs 587/05 e 34/07);

21. Ao não acolher esta solução, o Douto Acórdão recorrido interpretou incorrectamente as normas do Decreto-Lei n.º 124/96, designadamente os seus artigos 3.º, 5.º, n.º 5 e 14.º, n.º 10, pelo que deverá ser revogado;

22. E deve ser substituído por decisão que acolha a defendida no presente recurso, no sentido de que a paragem decorrente da autorização de adesão foi imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo o órgão da execução fiscal de prosseguir com a cobrança coerciva das dívidas exequendas;

23. Essa paragem, porque imputável ao contribuinte, não se enquadra na previsão do n.º 3 do art. 34.º do CPT, sendo insusceptível de fazer cessar o efeito interruptivo da prescrição;

24. A contagem desse prazo apenas pode reiniciar-se após a rescisão do regime de autorização de regularização de dívidas ao abrigo do referido DL 124/96;

25. Também não pode ser irrelevante o facto de a recorrida ter, já depois dessa exclusão ter vindo, indevidamente dada a evidente intempestividade apresentar, passados muitos anos depois da citação, oposições às diferentes execuções contra si pendentes, invocando a prescrição (com o que consumiu mais um apreciável período de tempo, decorrido com as decisões do TAF e TCAS) - pode-se dizer que, assim, a prescrição ocorrerá sempre, mais cedo ou mais tarde!

Nestes termos, pede-se seja concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido, e substituindo-o por decisão que consagre a tese acolhida pelos Acórdãos invocados como fundamento, em especial o indicado em primeiro lugar, do STA, proferido em 7 de Fevereiro de 2007, no proc. n.º 1130/06, no sentido de que, tendo havido interrupção de prescrição por deferimento de adesão ao plano de regularização de dívidas em prestações mensais (DL 124/96), essa situação cessa com o despacho de exclusão do regime prestacional concedido.

Por estas, e pelas razões de direito que Vossas Exªs melhor avaliarão, será de toda a Justiça que, neste caso, a cobrança da dívida não seja frustrada, e o incumprimento não compense.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e o acórdão impugnado deve ser confirmado (embora com diferente fundamentação), aduzindo a seguinte fundamentação.

1.A norma constante do art. 5º nº5 DL n.º 124/96, 10 Agosto deve ser interpretada com o sentido de que, em caso de incumprimento integral e pontual das prestações, a cessação da suspensão do prazo de prescrição das dívidas apenas se verifica com a notificação ao contribuinte do despacho administrativo que o exclui do regime previsto naquele diploma (e não de que a cessação da suspensão opera automaticamente, em caso de incumprimento de qualquer prestação).

Apontam no sentido da interpretação propugnada:

a) o espírito do diploma, consubstanciando medidas excepcionais de recuperação de créditos por dívidas de natureza fiscal ou à Segurança Social, (permitindo o diferimento do pagamento por um prolongado período que pode atingir as 150 prestações mensais), dos quais são devedores frequentes empresas em situação económica e financeira difícil, a qual é incompatível com o rigor da exclusão automática do regime por incumprimento de qualquer prestação

b) os despachos do SEAF nºs 17/97-XIII e 18/97-XIII, estabelecendo critérios operativos para aplicação do regime do DL n.º 124/96, 10 Agosto, onde se distinguem dois tipos de incumprimento, simples e prolongado)

2. Apreciando o caso *sub judicio*, à luz desta interpretação normativa, no pressuposto da aplicação do regime do CPT:

a) o prazo de prescrição iniciou-se em 1.01.91 (dívidas mais recentes do ano 1990; art. 34º n.º 2 CPT).

b) a primeira execução fiscal foi instaurada em 3.09.91

c) o processo de execução principal esteve parado, por motivo não imputável ao contribuinte, desde 13.01.93 (data da diligência de promoção do registo da penhora; cf. factos provados).

d) o contribuinte foi notificado do deferimento do requerimento para adesão ao regime de pagamento em prestações em 25.03.99,com início em Abril 1999

e) o contribuinte foi notificado em 2.10.2003 da exclusão do regime (doc. fls. 272; informação fls. 313)

f) desde 1.01.91(início do prazo de prescrição das dívidas do ano 1990; art. 34º n.º 2 CPT) até 3.09.91 (data do facto interruptivo da instauração da primeira execução; art. 34º n.º 3 CPT) decorreram 9 meses e 2 dias.

g) desde 14.01.94 (dia seguinte ao período de paragem de l ano do processo de execução fiscal) até 1.04.99 (data do início do período de pagamento em prestações) decorreram 5 anos 2 meses e 17 dias

h) o prazo de prescrição esteve suspenso entre 1.04.99 e 2.10.2003 (als. d) e e) supra; art.5º n.º 5 DL n.º 124/96, 10 Agosto)

i) desde 3.10.2003 até à presente data decorreram 4 anos 2 meses e 4 dias

Considerando que a soma das parcelas correspondentes aos períodos temporais indicados nas alíneas f) (9 meses e 2 dias), g) (5 anos 2 meses e 17 dias) e i) (4 anos 2 meses e 4 dias) ultrapassou o prazo de 10 anos as obrigações tributárias exequendas e encontram-se extintas por prescrição (art. 34º n.º 1 CPT)

1.5 Por acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, proferido nos presentes autos, foi decidido, com trânsito em julgado, «convolar o recurso por oposição de acórdãos em recurso para a secção».

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A ora recorrida "Pedras D'El-Rei, Gestão e Turismo, SA" vem dizer, de fls. 677 a 682, que «(…) tendo sido notificada para pagar multa liquidada nos termos do artigo 145.º, n.º 6, do CPC», «deverão Vossas Excelências anular a liquidação de multa reclamada».

Ao que este relator deu o seguinte despacho.

Reclamação de fls. 677 a 682 – Indeferida a reclamação, para anulação da multa reclamada, pois que os prazos a observar durante o recurso jurisdicional em processos urgentes como o presente (reclamação do art.º 276 do CPPT, iniciada em 11/08/2006), são reduzidos a metade, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 147º do CPTA, aplicável por força da alínea e) do art.º 2º do CPPT.

Custas do incidente pela reclamante, com a taxa de justiça de 1 UC.

Notifique.

Volve a ora recorrida, de fls. 689 a 700, a dizer nomeadamente que «Do douto Despacho transcrito é legítimo retirar que esse Supremo Tribunal terá entendido que o prazo que a Recorrida/Requerente tinha para arguir a nulidade era o de 5 dias».

Entendeu bem a ora recorrida.

No entanto, a mesma ora recorrida termina dizendo que «ainda assim seria forçoso concluir que a sua arguição seria tempestivamente feita, devendo Vossas Excelências conhecê-las e declará-las, com todas as consequências legais».

Mas não questiona o decidido pelo relator, de que são reduzidos a metade os prazos a observar durante o recurso jurisdicional em processos urgentes como o presente, e nem paga a multa liquidada.

Assim, o que, em nosso julgamento, é forçoso concluir é que foi bem indeferida a reclamação de fls. 677 a 682, em que a ora recorrida, «(…) tendo sido notificada para pagar multa liquidada nos termos do artigo 145.º, n.º 6, do CPC», pedia para lhe «anular a liquidação de multa reclamada».

Pelo que, confirmando-se o despacho do relator, indefere-se o requerimento, de fls. 689 a 700, da ora recorrida.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que ora se coloca é a de saber se ocorre, ou não, a prescrição das obrigações referentes às dívidas exequendas aqui em causa.

2.1 Em matéria de facto, o aresto recorrido assentou o seguinte.

1. Factos provados.

A Reclamante não efectuou o pagamento do IVA referente ao período compreendido entre Maio a Agosto de 1989 e Junho a Setembro de 1990.

Para sua cobrança, o Serviço Local de Finanças de Tavira instaurou a presente execução fiscal apensos nas seguintes datas

A execução fiscal principal:

a) Para o IVA de Maio de 1990: a 03-09-1991; Ali foram praticados sucessivos actos processuais (apensação de processos, citação, penhora, etc.).

A última diligência efectuada no processo foi o registo da penhora, o que ocorreu no dia 13-01-1993.

As execuções fiscais apensas:

a) Para o IVA de Maio e Junho de 1989: a 05-09-1991;

b) Para o IVA de Junho de 1989 (outro processo): a 25-09-1991;

c) Para o IVA de Julho de 1989 (dois processos): a 05-09-1991;

d) Para o IVA de Agosto de 1989: a 05-09-1991;

e) Para o IVA de Agosto (outro processo): a 25-09-1991;

f) Para o IVA de Junho a Agosto de 1990: a 26-09-1991;

g) Para o IVA de Setembro de 1990: a 07-10-1991; Mais nenhum acto processual foi praticado em qualquer das execuções fiscais.

No dia 25-03-1999, a Executada foi notificada do deferimento do pagamento em 150 prestações mensais das suas dívidas fiscais e para a segurança social, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, com início em Abril de 1999, devendo ser pagas até ao final de cada mês.

Só entre 30-04-1999 e 30-08-1999 a Executada/Reclamante efectuou o pagamento das prestações.

Desde então, nenhuma providência executiva foi praticada.

2. Factos não provados.

Situação não verificada.

2.2 Completada a prescrição, tem o beneficiário dela a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito. Um direito prescreve quando o seu titular o não exerce durante um certo período de tempo, legalmente fixado, o que faz presumir uma renúncia ao direito, ou, pelo menos, uma atitude que o torna indigno de protecção jurídica – *dormientibus non sucurrit jus*. A doutrina justifica o instituto prescricional com argumentos de vária ordem, nomeadamente de certeza e segurança jurídicas. E, se o instituto não será justo, coonesta-se, no entanto, com razões de conveniência ou oportunidade – cf. o parecer da Procuradoria Geral da República, no *Diário da República* de 24-04-1995, II série, p. 4441 e ss.

Hoje em dia, é pacífico na jurisprudência que a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa, e que os actos processuais necessários ao julgamento da prescrição estão incluídos no âmbito dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo – cf., neste sentido, por exemplo, o acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-5-2006, proferido no recurso n.º 156/06. Hoje não há qualquer limitação ao conhecimento oficioso da prescrição. O juiz conhece oficiosamente da prescrição, sempre que o Chefe da Repartição de Finanças o não tiver feito – dizem Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, Coimbra, 1991, em anotação 7. ao artigo 259.º. Para conhecimento da prescrição, porém – como, de resto, para o conhecimento de qualquer outra questão respeitante à matéria da causa –, é necessário que não se ache esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, nos termos do disposto no artigo 666.º do Código de Processo Civil.

Sob a epígrafe "(Prescrição das dívidas de contribuições e impostos. Prazo. Interrupção. Conhecimento oficioso)", o artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, no seu corpo, dispõe que «*É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial*». E o seu § 1.º acrescenta que «*A reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição. Cessa, porém, este efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação*».

Correspondentemente ao artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário (diploma entrado em vigor em 1 de Julho de 1991, conforme o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, da respectiva aprovação), veio dispor, sob a epígrafe de "Prescrição das obrigações tributárias", que «*A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei*» (n.º 1); que «*O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial*» (n.º 2); e que «*A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação*» (n.º 3).

E, sucedendo a este artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 48.º da Lei Geral Tributária (em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 1999), dispõe, no seu n.º 1, na redacção anterior à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que «*As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*».

Em correspondência essencial com o n.º 3 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe de "Interrupção e suspensão da prescrição" estabelece que «*A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*» (n.º 1); que «*A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação*» (n.º 2); e que «*O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso*» (n.º 3).

Por sua vez, a "Lei Mateus" – Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto – veio estabelecer, relativamente à generalidade dos devedores do Estado, além do mais, «um regime geral de pagamento em prestações mensais iguais, até um máximo de 150, com redução, nos casos normais, de juros de mora vencidos e vincendos, à taxa média de juros praticada na colocação da dívida interna» (cf. o respectivo preâmbulo).

Sob a epígrafe "Trâmites dos pedidos de adesão", estabelece o artigo 14.º da "Lei Mateus", no seu n.º 9, que «*A apresentação de requerimento de aplicação das medidas previstas no presente diploma não suspende o normal curso dos processos de execução fiscal já instaurados, ou a instauração de novos processos, ficando todavia suspensa, até decisão do requerimento, a venda de bens*». No entanto, determina o n.º 10 do mesmo artigo 14.º que «*O deferimento do requerimento determina (...)*

a suspensão dos processos de execução fiscal em curso (...)». E, nos termos do n.º 5 do artigo 5.º da mesma "Lei Mateus", «*O prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações*».

O que quer dizer que o n.º 5 do artigo 5.º do DL 124/96, quando prevê que o "o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações", pretende mesmo dizer que, à partida, a suspensão será pelo prazo pelo qual foi deferido o pagamento dos créditos e que tal suspensão não cessará sem um despacho de exclusão – cf., claramente neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 16 de Janeiro de 2008, proferido no recurso n.º 416/07; cf. ainda a este respeito o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de Março de 2007, proferido no recurso n.º 587/05.

Verificando-se uma sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição, para saber qual a lei aplicável, há que convocar o artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, que dispõe que «*a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar*».

Isto é, se a lei nova fixar um prazo mais curto do que o fixado na lei antiga, então, se, segundo a lei antiga faltar menos tempo, do que o fixado pela lei nova, para o prazo se completar, é aplicável a lei antiga; mas, se, segundo a lei antiga faltar mais tempo para o prazo se completar, a lei nova é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, sendo que o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei. O que bem se compreende, já que assim se concretiza a intenção do legislador: reduzir o prazo, sem operar qualquer efeito retroactivo – cf., por exemplo, e por mais recente, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06.

Como referem Ruben Carvalho e Francisco Pardal, citando Manuel Andrade, a situação em causa "reconduz-se a uma suspensão e reatamento do curso da prescrição" – cf. *Código de Processo das Contribuições e Impostos anotado*, 2.ª edição, pp. 182/183. Em tal hipótese, e ao contrário do que acontece no Código Civil – artigo 326.º -, não começa a correr um novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente. Uma vez que a lei faz cessar o efeito interruptivo, não se inutiliza o prazo já decorrido, procedendo-se à contagem do prazo em termos da dita suspensão e reatamento do prazo prescricional. Como refere Benjamim Rodrigues, *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, p. 285, na dita hipótese, o efeito interruptivo – que, de outro modo, inutilizaria todo o tempo decorrido anteriormente – degenerou-se em simples suspensão por um ano. Ou, de outro modo: aí, a interrupção da prescrição converte-se em mera suspensão (cf., ainda o mesmo acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06).

Como se vê, para julgar decorrido o prazo de prescrição, é necessário fazer-se a prova de um facto positivo: o de se ter escoado o lapso de tempo fixado na lei para a prescrição; e a prova de um facto negativo: o de inexistência de causa de interrupção ou de suspensão da prescrição, durante esse lapso de tempo indicado na lei.

A aplicação pura e simples do prazo prescricional conduziria à extinção do direito sobre que a prescrição opera logo que se verificasse o completo decurso daquele prazo. Como assim, na base do instituto da suspensão e da interrupção da prescrição está a ideia de que, não obstante as necessidades de certeza e de segurança, a atitude passiva do credor se justifica em virtude das especiais circunstâncias em que se encontra. A lei impede que o tempo exerça a sua eficácia destrutiva sobre o direito durante todo o período por que duram as causas justificativas daquela passividade: dá-se uma suspensão ou interrupção do prazo. A suspensão, ou interrupção, da prescrição traduz-se assim no aparecimento dum facto ou duma qualidade que retira ao prazo a sua relevância prescricional durante todo o tempo da sua duração. Uma vez desaparecida esta qualidade impeditiva, o prazo volta a correr, e na sua contagem inclui-se aquele que decorreu antes do aparecimento da causa suspensiva com o que vai decorrer após a sua cessação – cf. José Dias Marques, *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Limitada, 1953, pp. 94 e 95.

2.3 No caso *sub judicio*, as dívidas em causa dizem respeito a «IVA referente ao período compreendido entre Maio a Agosto de 1989 e Junho a Setembro de 1990».

Estão a ser exigidos e cobrados no mesmo processo de execução fiscal IVA referente a meses do ano de 1989 e IVA referente a meses do ano de 1990.

Vamos considerar a prescrição apenas em relação ao IVA relativo ao ano de 1990 – a qual, a verificar-se, como parece acontecer, em relação a este ano de 1990, também, em princípio, naturalmente e *a fortiori*, se verificará em relação àquele ano de 1989.

Segundo o regime legal acima descrito, e em relação às obrigações de IVA do ano de 1990, a prescrição começou a decorrer desde o dia 1-1-1991. Sendo certo que, pela instauração da execução fiscal, em 3-9-1991, a prescrição foi interrompida. Acontece, porém, que «a última diligência efectuada no processo foi o registo da penhora, o que ocorreu no dia 13-01-1993»; e «mais nenhum acto processual foi praticado em qualquer das execuções fiscais» – o que faz com que a prescrição volte a contar-se a partir de 13-01-1994 (um ano sobre a paragem da execução fiscal não imputável ao executado).

No entanto, «no dia 25-03-1999, a executada foi notificada do deferimento do pagamento em 150 prestações mensais das suas dívidas fiscais e para a segurança social, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, com início em Abril de 1999, devendo ser pagas até ao final de cada mês». Pelo deferimento, em 25-03-1999, do requerimento de pagamento em prestações, o processo de execução fiscal ficou suspenso, e suspenso ficou também, «durante o período de pagamento em prestações», o prazo de prescrição das dívidas das obrigações aqui exequendas – nos termos dos supracitados artigos 5.º, n.º 5, e 14.º, n.º 10, da "Lei Mateus".

Por despacho notificado, em 2-10-2003, à ora recorrida, foi esta excluída do regime de pagamento em prestações (cf. documento de fls. 272 e informação oficial de fls. 313).

Posteriormente não ocorreu mais nenhum acto ou causa de interrupção ou de suspensão da prescrição.

O facto, tenuemente aduzido aliás na conclusão 25. da alegação do recurso, e também constante da informação de fls. 313, de a ora recorrida ter deduzido oposição à execução fiscal em 19-10-2004, não constitui causa legal de interrupção ou de suspensão da prescrição. Cf., actualmente, o n.º 4 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, em que, nos seus termos, «O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida».

E, então, de 1-01-1991 (data do início da contagem da prescrição) até 3-09-1991 (data da instauração da execução fiscal) vão 8 meses e 2 dias; e de 13-01-1994 (um ano sobre a paragem da execução fiscal) até 25-03-1999 (data do deferimento do pagamento em prestações) vão 5 anos, 2 meses e 12 dias – o que, somado, dá 5 anos, 10 meses e 14 dias.

Pela notificação, em 2-10-2003, do despacho de exclusão à ora recorrida do regime de pagamento em prestações, e pelo não ocorrência até ao presente de alguma causa de interrupção ou de suspensão da prescrição, esta voltou a correr a partir da dita data de 2-10-2003 – o que, até ao dia de hoje (9-04-2008), perfaz 4 anos, 3 meses e 18 dias.

Somados estes 4 anos, 3 meses e 18 dias àqueles 5 anos, 10 meses e 14 dias, temos 10 anos, 2 meses e 2 dias – pelo que se encontra realmente esgotado o prazo legal de prescrição das obrigações aqui exequendas de IVA.

Assim sendo, diremos, em resposta ao *thema decidendum*, que no caso ocorre a prescrição das obrigações referentes às dívidas exequendas em causa – razão por que, com a presente fundamentação, deve ser confirmado o aresto recorrido, que decidiu neste pendor.

E, então, havemos de convir que o *deferimento do requerimento de pagamento em prestações* da dívida exequenda determina a «suspensão dos processos de execução fiscal em curso» e também a *suspensão do prazo de prescrição* da mesma dívida «durante o período de pagamento em prestações» – nos termos das disposições dos artigos 5.º, n.º 5 e 14.º, n.º 10, do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto ("Lei Mateus").

Só o respectivo *despacho de exclusão do executado do regime de pagamento em prestações* determina a *cessação da suspensão do prazo de prescrição* da obrigação tributária exequenda – sendo que, «durante o período de pagamento em prestações», subsiste a causa e a razão da suspensão do prazo de prescrição das obrigações tributárias prescribendas.

Por «período de pagamento em prestações» deve entender-se o *lapso inteiro de tempo pelo qual é deferido o pagamento em prestações*, e não apenas aquele(s) período(s) em que o executado tenha efectivamente cumprido as prestações deferidas.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em um oitavo; e, pelo incidente anómalo a que deu causa neste STA, fixa-se à recorrida a taxa de justiça de cinco unidades de conta.

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

Existe omissão de pronúncia e, consequentemente, é nula a sentença (cfr. artºs 660º, n.º 1 e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC), se o Juiz deixar de apreciar questões que lhe tenham sido colocadas e que não fiquem prejudicadas pela decisão.

Processo n.º 756/07-30.
Recorrente: Maria de L. Ferreira M.M. Mendonça.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria Lurdes Ferreira Milhases Mascarenhas Mendonça, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de IRC, referente ao exercício de 1995, no valor de € 52.791,83, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I — A liquidação de IRC respeitante ao ano de 1995 - e que constitui objecto da impugnação - não foi validamente efectuada na pessoa da originária devedora dentro do prazo de caducidade;

II — Só veio a ser notificada à impugnante/recorrente, no decorrer do processo executivo, já muito para além do prazo de caducidade;

III — Decorrido o prazo de caducidade "a falta de notificação integra-se na própria caducidade, concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução" — Ac. do STA de 11.05.2005 — Proc n.º 0454/05;

IV — Fixado que foi na p.i. que o "objecto de impugnação" é a liquidação de IRC não pode o Tribunal recorrido, pelo simples facto da impugnante fazer, em jeito de desabafo, alusão à circunstância de "nunca ter exercido a gerência de facto, nem ter sido por culpa sua que o património se tornou insuficiente para a satisfação do IRC...", considerar que tal referência — meramente subsidiária — consubstancia fundamento de oposição;

V — A douta sentença violou o artigo 668º, n.º 1, alínea e) do C.P.C aplicável por força do que dispõe o artigo 2º, alínea e) do C.P.P.T., porquanto o objecto do pedido é precisamente a liquidação do IRC e não a reversão;

VI — Violou ainda o estatuído no artigo 99º do C.P.P.T. e o n.º 4 do artigo 22º da L.G.T.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no qual suscitou a questão da nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia, uma vez que, constituindo a caducidade da liquidação "vício inquinante da legalidade do acto tributário, configura fundamento de impugnação judicial (art.99CPPT)" e tendo esta questão sido suscitada na petição inicial (artºs 9º e 10º), "não foi apreciada na sentença impugnada; a preterição de conhecimento determina a sua nulidade por omissão de pronúncia (art.125º nº1 CPPT)".

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), sem que qualquer delas sobre a mesma se tivesse pronunciado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A "Sociedade de Construções Mascarenhas Mendonça, Lda" foi alvo de uma inspecção de fiscalização da Administração Tributária relativamente aos exercícios de 1994 e de 1995;

B) A ora impugnante era, à data, sócia-gerente da sociedade acima melhor identificada;

C) Em 2000-02-10 foi extraída, contra a "Sociedade de Construções Mascarenhas Mendonça, Lda", certidão de divida referente ao IRC de 1995;

D) Em 2005-04-20, em sede de execução fiscal e na qualidade de revertida, foi a ora Impugnante citada, para a mesma.

E) Em 2005-07-18, deu entrada a presente impugnação judicial.

3 – Como vimos supra, o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, arguiu a nulidade da sentença por omissão de pronúncia (cfr. artºs 125º, n.º 1 do CPPT e 668º, nº1, alínea d) do CPC).

Contudo, as nulidades processuais de conhecimento oficioso são, em processo de impugnação judicial, apenas as que constam do artº 98º, n.º 1 do CPPT, como resulta do seu n.º 2.

As restantes nulidades do processo, na falta de norma especial do CPPT, estão sujeitas ao regime previsto no CPC, subsidiariamente aplicável.

Sendo assim, não sendo a nulidade agora arguida de conhecimento oficioso dela só poderá o tribunal de recurso conhecer se for suscitada pelos interessados, que não pelo Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, em sede do respectivo recurso (cfr. artº 668º, nºs 2 e 3 do CPC), já que aquele actua não no âmbito de uma relação de mandato, mas sim de uma representação legal, mas com autonomia constitucionalmente garantida (arts. 219.º, n.º 2, da C.R.P.) e caracterizada pela "vinculação a critérios de legalidade e objectividade e pela exclusiva sujeição dos magistrados do Ministério Público às directivas, ordens e instruções previstas nesta lei" (art. 2.º, n.º 2, do Estatuto do Ministério Público).

Todavia, nem por isso esta questão deixará de ser apreciada por este Tribunal, uma vez que, da análise da motivação do recurso da recorrente, ressalta, com alguma evidência, que aquela foi ali implicitamente suscitada.

É o que podemos ver na seguinte passagem das conclusões das suas alegações: "fixado que foi na p.i. que o "objecto de impugnação" é a liquidação de IRC não pode o tribunal recorrido, pelo simples facto da impugnante fazer, em jeito de desabafo, alusão à circunstância de "nunca ter exercido a gerência de facto, nem ter sido por culpa sua que o património se tornou insuficiente para a satisfação do IRC…", considerar que tal referência – meramente subsidiária – consubstancia fundamento de oposição…".

4 – Posto isto, no caso em apreço e da análise da petição inicial, resulta claro que a recorrente invocou, como fundamento da impugnação judicial, por um lado, a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade (cfr. itens 8, 9 e 10) e, por outro, nunca ter exercido a gerência de facto da executada originária, bem como que não foi por culpa sua que o património da mesma se tornou insuficiente para a satisfação do IRC apurado pelos Serviços Fiscais (cfr. itens 13 a 18).

Contudo, compulsada a sentença recorrida verifica-se que o Mmº Juiz "a quo" elegeu como objecto de decisão apenas a segunda das referidas questões e nenhuma referência ou alusão é feita e muito menos qualquer decisão àcerca daquela primeira.

Ora e como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

Assim sendo e atento o disposto nos citados artºs 660º, n.º 2 e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º do CPPT há que concluir pela nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular a decisão recorrida, por omissão de pronúncia, ordenando-se, assim, que os autos baixem à 1ª Instância a fim de ser proferida nova sentença que leve em conta o agora decidido, ficando, deste modo, prejudicada a apreciação dos restantes fundamentos do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino*.

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Competência do STA. Matéria de facto.

Sumário:

1 — A secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recursos de decisões dos TT de 1.ª instância que não tenham como fundamento exclusivo matéria de direito - artigos 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF e 280, n.º 1 do CPPT.

2 — O recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito quando o recorrente invoca matéria de facto alheia à factualidade dada por provada na sentença recorrida.

Processo nº.: 944/07.
Recorrente: Armando Gonçalves Afonso.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator. Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam nesta secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-Armando Gonçalves Afonso, residente em Viana do Castelo, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRS respeitante ao exercício de 2001, no valor global de € 3 452.82, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A douta sentença sob recurso incorre em erro de julgamento ao não julgar procedente o vício de falta de adequada fundamentação do acto impugnado

B) A douta sentença erra igualmente ao não julgar procedente o alegado vício de violação do artº 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.

2-A Fazenda Publica não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto junto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação deduzida contra liquidação adicional de IRS (ano 2001) no montante de €3 452,82

FUNDAMENTAÇÃO

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (Artº 684ºnº3 CPC/ art.2ºal.e) CPPT).

A **conclusão B**) (iluminada pelo respectivo desenvolvimento no texto das **Alegações item 10**) sustenta a ocorrência de factos julgados não provados na fundamentação fáctica da sentença (cf.factos não provados fls.95 e arts.12º e 16º da petição de impugnação judicial), dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica:

-o recorrente realizou as deslocações que constam dos mapas itinerários ao serviço da empresa

-o recorrente suportou as despesas com alojamento e refeições por Virtude de tais deslocações

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia para seu conhecimento e competente o TCA Norte-secção de Contencioso Tributário (arts. 26ºal.b) e 38ºal.a) ETAF aprovado pelo DL n.º 13/2002,19 Fevereiro; art.280ºnº 1 CPPT)

3. O Interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o declarado competente (art. 180 nº2 CPPT).

CONCLUSÃO:

O STA-secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCA Norte – secção de Contencioso Tributário".

Da questão prévia suscitada no precedente parecer foram notificadas as partes (cfr. art. 704 do CPC).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Administração Fiscal procedeu à liquidação adicional de IRS n.º 2005 00003424578, no montante 3 452.82 €, com data limite de pagamento em 01.06.2005;

2. Na sequência do procedimento de inspecção tributária à sociedade Ceju – Empresa de Trabalho Temporário, Lda. (CEJU) a Administração Fiscal apurou que está tinha efectuado pagamentos a título de ajudas de custo, ao impugnante, nos montantes de 12 509,85 €, em 2001;

3. Com relevância para o caso em análise, do relatório, dessa visita inspectiva, consta que:

(...)

• «São dois os trabalhadores administrativos que auferem verbas tituladas de Ajudas de Custo, nomeadamente os trabalhadores com os números 469 e 633. Estes trabalhadores auferem Ajudas de Custo todos os meses do ano, inclusive nos períodos em que teriam direito a gozo de férias, os valores atribuídos mensalmente são muito idênticos, além disso os montantes auferidos representam mais de 26 (nº 469) e 24 (nº 633) dias por mês de deslocação do local de trabalho habitual. Nos boletins itinerários, do trabalhador com o n.º 633, na coluna de serviço efectuado, apenas consta: escritório, não identifica a natureza do serviço que obriga o trabalhador a fazer deslocações permanentes (mais de 24 dias por mês), tanto mais que os serviços administrativos estão centralizados no Porto, onde o trabalhador possui um gabinete (....) constante de fls. 6 do processo administrativo (PA) apenso, documento que aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. O impugnante tem domicílio em Viana do Castelo e foi contratado para exerce a sua actividade profissional, em regime contrato individual de trabalho, na empresa Ceju – Empresa de Trabalho Temporário, Lda., em Matosinhos;

5. O impugnante é funcionário administrativo e tem a sua actividade sedeada na sede da empresa;

6. O impugnante no ano de 2001 declarou a título de rendimento o valor de 11 173,12 € e auferiu a título de ajudas de custo o valor de 12 509.85 €;

7. O impugnante recebeu durante o ano ajudas de custo durante 12 meses e numa média de 24 dias por mês;

8. Em 24.02.2005 o impugnante foi notificado através do ofício da Direcção de Finanças com n.º 02748, do Projecto de Correcção de Relatório de Inspecção, nos termos do disposto no art. 66º da Lei Geral tributária (LGT);

9. Por ofício n.º 004608, de 04.04.2005 foi o impugnante notificado das correcções aritméticas efectuadas e do Relatório Final;

10. Do Relatório final, constante do PA, e que aqui se dá por integralmente reproduzido, consta que (...) verifica-se que o sujeito passivo recebeu ajudas de custo nos doze meses do ano de 2001, mesmo durante o período de férias.

Os mapas de ajudas de custo não satisfazem aos aspectos formais antes enunciados, designadamente, não identifica a natureza do serviço que obriga o trabalhador a efectuar as deslocações permanentes (mais de 24 dias por mês), tanto mais que se trata de um trabalhador administrativo, que possui o gabinete nos serviços administrativos da empresa que estão centralizados no Porto:

11. Em 15.09.2005 foi deduzida a presente impugnação, a qual foi remetida ao Tribunal por telecópia.

5- Sendo de conhecimento oficioso (artigo 16.º, n.º 1 e 2 do CPPT) e prioritário (artigo 13.º do CPTA), importa desde já apreciar a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

É sabido que a competência deste STA, para conhecimento dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito desses recursos - artigos 26.º, alínea b) do ETAF e 280, n.º 1 do CPPT.

Ora, constitui jurisprudência reiterada e uniforme que respeita a matéria de facto o recurso em que se sustenta a ocorrência de factos não fixados na sentença recorrida, sendo que é indiferente para a competência do Tribunal a atendibilidade ou relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso, uma vez que essa competência se afere pelo "quid disputatum" e não pelo "quid decisum", ou seja, a questão da competência hierárquica tem que ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente - cfr., entre outros, acórdãos de 1/4/98, 1/3/0, 23/2/00, 12/1/00 e 3/10/07, nos recurso n.ºs 13.326, 24.552, 24.277, 23.762 e 373/07, respectivamente.

Acontece que no caso "sub judicio", como bem assinala o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, a conclusão B) das alegações de recurso do recorrente - "*A douta sentença erra igualmente ao não julgar procedente o alegado vício de violação do art. 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS"* sustenta-se na "ocorrência de factos julgados não provados na fundamentação fáctica da sentença (cf. factos não provados fls.95 e arts. 12.º e 16.º da impugnação judicial)", e que se concretizam na alegação de que -"*o impugnante, não obstante ser empregado de escritório e possuir gabinete nos serviços administrativos da empresa, não tenha realizado as deslocações que constam dos mapas itinerários ao serviço da mesma empresa"*e "*coubesse ao impugnante suportar as despesas com alojamento e refeições por virtude de tais deslocações.*-cfr. 10. das alegações.

Sendo assim, como é, alicerçando-se o recurso na ocorrência de factos julgados como não provados na sentença, impõe-se concluir que não tem fundamento exclusivo matéria de direito, donde que este Supremo Tribunal seja hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (artigos 26.º, alínea b) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, declarando competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) – (cfr. art. 18.º, n.º 3 do CPPT), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau.*

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão de execução fiscal. Pagamento da dívida exequenda. Inutilidade superveniente da lide. Prescrição.

Sumário:

I — Efectuado o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução fiscal extingue-se (cfr. artºs 176º, n.º 1, alínea a), 264º, n.º 1 e 269º do CPPT).

II — Uma vez paga a dívida exequenda, a prescrição não pode ser invocada com utilidade, pois mesmo que houvesse decorrido o tempo necessário, o resultado não poderia ser a extinção da execução - resultado já atingido com o pagamento - nem a repetição desse efectuado pagamento (veja-se o disposto no artº 304º, n.º 2 do Código Civil).

Processo n.º 969/07-30.
Recorrente: Silvino Jacinto da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Silvino Jacinto da Silva, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a reclamação que havia deduzido contra a decisão do Chefe dos Serviços de Finanças de Sintra-1 que, por sua vez, indeferiu o requerimento que havia apresentado, tendo por objecto a prescrição da dívida de IRS, relativa ao ano de 1991, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª O artº 176º n.º 1 alínea a) só extingue o processo de execução fiscal e o artº 269º do CPPT extingue a própria execução, mas apenas quando seja requerido o pagamento voluntário, conforme artº 265º n.º 1 do CPPT.

2ª No caso "sub-judice" o pagamento não foi requerido nem voluntário, já que foi a Administração Tributária que "coagiu" ou "condicionou" o executado sob pena de perder os "benefícios" da Lei Mateus, pelo que não se deverá verificar a extinção da execução.

3ª Deduzir que tal pagamento extingue a execução subverte o espírito do sistema fiscal, pois se não se suspendem os processos tributários v.g. por garantia, e por força da morosidade da oposição ou recursos naquelas interpostos, tal acaba por acarretar prejuízos para os executados e, daí que tenha que pagar.

4ª O que tem que acontecer para v.g. adquirir uma certidão de situação contributiva regularizada; para evitar a venda dos bens ou... beneficiar da Lei Mateus.

5ª Daí que a actual jurisprudência, no caso similar da amnistia, admite a impugnação da liquidação do imposto pago para "beneficiar" da lei da amnistia - Ac. da 2ª Secção do STA de 22/02/95.

6ª Não havendo um "lugar paralelo" entre a anterior jurisprudência sobre a oposição e a reclamação do artº 276º do CPPT, que se configura como um verdadeiro recurso jurisdicional, tanto mais que não teve efeito suspensivo, não se tendo aplicado o n.º 3 do artº 278º do CPPT, não correndo esta como urgente e permitindo a venda dos bens penhorados antes da sua subida.

7ª É esta a razão de ser do actual artº 9º n.º 3 da LGT, com a qual está conforme a actual jurisprudência, quando admite o recurso mesmo que pago o imposto e exige que, em caso de renúncia, a mesma seja expressa - Acs. da 2ª Secção do STA de 13/11/96 e 14/05/97.

8ª Assim, a não consideração pela sentença recorrida deste artº 9º n.º 3 da LGT, pela interpretação isolada que fez dos artsº 176º n.º 1 alínea a) e 269º do CPPT, torna estes inconstitucionais por violação do artº 20º da CRP.

9ª Também não tem aplicação o artº 304º n.º 2 do CC, já que não se coaduna com a lógica do funcionamento do sistema fiscal e por este ser Direito Público e estar sujeito a um estreito princípio da legalidade, não pode permitir o prejuízo do contribuinte pela morosidade da justiça tributária.

10ª E tal inverteria o princípio geral consagrado no artº 301º do CC, pois a prescrição aproveita ao devedor e não ao credor tributário.

11ª Bem como o artº 304º n.º 2 do CC só ter aplicação em caso de pagamento voluntário e espontâneo, e não se concatenando com o artº 9º n.º 3 da LGT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, uma que "a jurisprudência citada na decisão recorrida não tem aplicação ao caso subjudice porque se reporta ao processo de oposição e às consequências que para o mesmo decorrem da extinção da execução.

Ora no caso estamos perante uma reclamação de decisão de órgão da execução fiscal que se configura como um autêntico recurso judicial.

Daí que à situação em análise seja aplicável o artº 9º, n.º 3 da Lei Geral Tributária que dispõe que o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei...".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença considerou provada a seguinte matéria de facto:

A) Por requerimento de 10 de Abril de 2007 o Reclamante requereu ao Órgão de Execução Fiscal o conhecimento da prescrição da dívida de IRS respeitante ao ano de 1991 e se descriminasse mesma. (Fls. 117 dos autos)

B) O Chefe do Serviço de Finanças de Sintra 1 através do despacho de 18 de Abril de 2007 declarou que a dívida de IRS respeitante ao ano de 1991 não se encontrava prescrita e discriminou a respectiva dívida tal como havia sido requerido. (Fls. 117 dos autos)

C) A presente Reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Sintra 1 em 26 de Abril de 2007. (Fls. 2 e seguintes dos autos).

D) Em 28 de Julho de 2007, o reclamante procedeu ao pagamento da quantia de € 32.855,06 do título de dívida IRS no montante de € 23.364,11 acrescido dos juros compensatórios, juros de mora vencidos e vincendos no valor global de € 32.855,06 referentes ao processo de execução fiscal n.º 1562199010611. (Doc. a fls. 85 dos autos)

Nenhum outro facto com relevância para a decisão a proferir resultou provado.

3 - A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se pode ser deduzida reclamação do despacho do Chefe dos Serviços de Finanças que indeferiu o requerimento em que o reclamante suscitava a prescrição da dívida exequenda, não obstante e no decurso dessa mesma reclamação, o requerente ter pago a quantia exequenda (vide als. C) e D) do probatório).

Na sentença recorrida concluiu-se, em suma, que tal não era possível, uma vez que, "paga a dívida exequenda, e extintos os autos executivos, seria inútil que posteriormente viesse a ser reconhecida a eventual prescrição da obrigação tributária em causa, pois…não pode extinguir-se aquilo que extinto já está….

E seria igualmente inútil porque, nos termos do n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil, não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita…".

Por sua vez, alega, em suma, o recorrente que, por força do disposto nos artºs 176º, n.º 1, alínea a) e 269º do CPPT o processo de execução e a própria execução só se extinguem apenas quando seja requerido o pagamento voluntário da dívida exequenda.

Ora e ainda segundo a sua versão, tal não aconteceu, "já que foi a Administração Tributária que "coagiu" ou "condicionou" o executado sob pena de perder os "benefícios" da Lei Mateus.

Por outro lado, o artº 9º, n.º 3 da LGT "admite o recurso mesmo que pago o imposto e exige que, em caso de renúncia, a mesma seja expressa". Pelo que a não consideração deste preceito legal, com a interpretação isolada dos supra citados preceitos legais, torna estes inconstitucionais, por violação do artº 20º da CRP.

Acresce ainda que, não tem aqui aplicação o artº 304º, n.º 2 do CC, "já que não se coaduna com a lógica do funcionamento do sistema fiscal e por este ser Direito Público e estar sujeito a um estreito princípio da legalidade, não pode permitir o prejuízo do contribuinte pela morosidade da justiça tributária"

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 176º, n.º 1, alínea a) do CPPT que "o processo de execução fiscal extingue-se…por pagamento da quantia exequenda e acrescido".

Por sua vez, estabelece o artº 264º, n.º 1 do mesmo diploma legal que "a execução extinguir-se-á no estado em que se encontrar se o executado, ou outra pessoa por ele, pagar a dívida exequenda e o acrescido, salvo o que, na parte aplicável, se dispõe neste Código sobre a sub-rogação".

Dispõe, ainda o artº 269º do referido diploma legal que "efectuado o pagamento voluntário, o órgão da execução fiscal onde correr o processo declara extinta a execução".

Da conjugação destes normativos resulta, assim, que a execução fiscal se extingue com o seu pagamento voluntário, bem como a reclamação do acto do órgão da execução fiscal que tenha sido instaurada, por inutilidade superveniente da lide.

Com efeito, a finalidade da reclamação em causa consiste na impugnação de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras entidades da administração tributária que afectem direitos ou interesses legítimos do contribuinte, praticados no âmbito do processo de execução fiscal.

Sendo assim, extinta a execução fiscal, fica definitivamente assente que a mesma não prossegue contra o reclamante, pelo que não tinham que ser apreciados os fundamentos da reclamação, por tal actividade ser inútil.

Na verdade, "paga como foi a dívida exequenda, a prescrição não pode ser invocada com utilidade, pois mesmo que houvesse decorrido o tempo necessário, o resultado não poderia ser nem a extinção da execução - resultado já atingido com o pagamento - nem a repetição desse efectuado pagamento (veja-se o disposto no n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil)" (Acórdão desta Secção do STA de 15/7/05, in rec. n.º 426/05).

5 – Alega, porém, o recorrente que "o pagamento não foi requerido nem voluntário, já que foi a Administração Tributária que "coagiu" ou "condicionou" o executado sob pena de perder os "benefícios" da Lei Mateus".

Contudo, no caso dos autos, o que resulta do probatório é tão só que o recorrente procedeu ao pagamento da quantia exequenda (vide alínea D)).

Motivo por que não faz sentido que o ora recorrente venha dizer que agiu sob "coacção" ou "condição", sendo certo que a falada "coacção" ou "condição" "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 exercício do direito processual do exequente credor" (Acórdão desta Secção do STA de 19/9/07, in rec. n.º 194/07).

Como escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, ed. de 2007, II vol., pág. 210, "se, apesar de a prescrição ser de conhecimento oficioso, ela não for declarada e a obrigação tributária vier a ser paga voluntariamente, antes ou depois da instauração da execução, o contribuinte não tem direito a ser reembolsado do que pagou.

Com efeito, completada a prescrição, o beneficiário tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito, mas não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição (n.ºs 1 e 2 do art. 304.º, do CPPT)".

Não significa isto que o reclamante não possa, eventualmente, reaver a quantia paga se se verificarem os requisitos de que a lei faz depender a repetição do que foi pago em cumprimento da obrigação prescrita, previstos no predito artº 304º, nomeadamente, o de ter sido efectuado pagamento não espontâneo.

Contudo, trata-se de matéria que não cabe no âmbito do processo de reclamação do acto do órgão da execução fiscal, que tem por objectivo o que se referiu supra, mas em sede de responsabilidade civil por prática de acto ilegal.

6 - Por outro lado, a jurisprudência assim fixada em nada contende com a fixada nos arestos citados pelo recorrente e pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, a propósito do pagamento do imposto no processo de impugnação judicial.

Como é sabido e decorre do disposto no artº 99º do CPPT, a impugnação judicial tem a ver com a ilegalidade do acto tributário e só a procedência do pedido, que reconhecesse essa ilegalidade, podia dar lugar ao reembolso da quantia já paga.

Ora e como resulta do estabelecido no artº 204º, n.º 1, alínea d) do CPPT, a prescrição é fundamento da oposição e não de impugnação e está aqui no mesmo plano do pagamento da dívida exequenda (cfr. alínea f) do predito preceito legal), constituindo, assim, uma forma de extinção da obrigação tributária.

Escreve, a este propósito, Benjamim Rodrigues, in Problemas Fundamentais de Direito Tributário, A Prescrição no Direito Tributário, págs. 282 e segs., que "o devedor tributário pagou, mas com a esperança de recuperar - e até com juros indemnizatórios - o que pensa não ser devido.

Poderá este devedor invocar esta prescrição?

Parece-nos seguramente que não. A prescrição é um instituto jurídico-tributário que tem como funcionalidade escusar o devedor de cumprir imperativamente a obrigação tributária constituída pela mera ocorrência dos factos tributários, esteja ela liquidada ou não.

Por esta razão, a prescrição em nada mexe com a questão da legalidade do acto que tenha verificado constitutivamente a existência dos factos tributários e apurado (declarado) a sua expressão quantitativa - do acto tributário.

Nada contendendo com a legalidade desse acto, a sua invocação só tem assim sentido para obstar àquele cumprimento imperativo da dívida tributária".

É que a entrega da prestação, nesta hipótese, não funciona como a prestação de uma garantia, mas como pagamento.

E daí que este Autor conclua do modo seguinte:

"A restituição dos arrecadados só poderia encontrar fundamento na anulação do acto tributário e já vimos que a prescrição admitida nos novos termos não pode ser vista como causa superveniente de ilegalidade do acto de liquidação, nem tão pouco do cumprimento que, ao tempo em que foi feito, se tinha como devido".

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os acórdãos desta Secção do STA de 13/12/00, in rec. n.º 25.250; de 20/9/06, in rec. n.º 190/06 e de 5/12/07, in rec. n.º 638/07, que aqui vimos seguindo de perto.

7 - Por último, não há que trazer à colação o disposto no artº 9º, n.º 3 da LGT.

Com efeito, o que o legislador visou com este normativo foi tão só conceder ao contribuinte a possibilidade de, apesar de ter liquidado voluntariamente a obrigação tributária, impugnar o acto tributário com fundamento na sua ilegalidade.

Ora e como vimos supra, a prescrição é um instituto jurídico-tributário que tem como finalidade evitar que o devedor cumpra coercivamente a obrigação tributária. Por esta razão, a prescrição em nada mexe com a questão da legalidade desse acto de liquidação.

E não contendendo com a legalidade desse acto não pode constituir fundamento de impugnação nos termos do predito normativo.

Resta acrescentar que se não vislumbra como pode a decisão recorrida, ou a interpretação que fez das normas legais aplicadas, ofender o disposto nos artºs 20º e 268º n.º 4 da Constituição.

Com efeito, não foi posta em causa a garantia de acesso aos tribunais.

Tudo o que a decisão recorrida limitou ao recorrente foi a discussão, em juízo, da prescrição da dívida exequenda. Mas essa discussão foi ele mesmo que a impossibilitou, ao satisfazer o pagamento; assim evitou que o prazo prescricional se completasse ou, a estar já decorrido, que a prescrição produzisse o seu efeito normal.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

8 - 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, 9 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 9 de Abril de 2008.

Assunto:

Recursos. Reparação de agravo. Esgotamento do poder jurisdicional do juiz "a quo". Nulidade da sentença.

Sumário:

I — os termos do n.º 1 do artigo 666.º CPC, proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

II — Por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 744.º CPC, se o juiz "a quo", face às alegações das partes e aos documentos juntos, se tiver convencido de que decidiu mal, cumpre-lhe reparar o agravo, isto é, dar ao agravante a reparação a que, agora, entende ter ele direito.

III — É de afastar a possibilidade de sustentação ou reparação nos casos em que a decisão recorrida é uma sentença em que se conhece do mérito da causa ou de uma excepção peremptória, casos estes em que, no domínio do processo civil, tais possibilidades não são admitidas, por o recurso a interpor ser a apelação e não o agravo (artigos 691.º, n.ºs 1 e 2, e 733.º CPC).

IV — É nula a sentença que, sob as vestes de reparação de agravo, julgou procedente a oposição após ter sido proferida anterior decisão, julgando improcedente a mesma oposição, e da qual o oponente interpusera recurso, uma vez que estava esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

Processo n.º 1005/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Joaquim Moreira Miranda.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Joaquim Moreira de Miranda, residente em Famalicão, veio opor-se à execução fiscal instaurada contra a sociedade "Hermes & Miranda, Lda.", por dívidas de IVA, relativas a 1996, 1999 a 2001e IRC dos anos de 1998, 1999 e 2000, no valor global de € 221.891,72, e contra si revertida.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Penafiel de 28/2/2007 foi a oposição deduzida julgada improcedente, e, em consequência, mantida a execução contra o oponente.

Tendo por este sido interposto recurso de tal sentença para o TCAN, foi decidido, então, pela Mma. Juíza "a quo" reparar o agravo e, em substituição da mesma, proferir nova sentença, em 3/09/2007, que, julgando procedente a oposição, ordenou a extinção da execução em relação ao oponente.

Não se conformando com esta nova decisão, dela vem agora a Representante da Fazenda Pública junto do TAF de Penafiel interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. A decisão posta em crise de reparação do recurso de agravo interposto pelo oponente/revertido contra a primitiva decisão diremos que conhece do mérito da causa ao julgar procedente a oposição à

execução fiscal n.º 188020020152335.0 e Aps., no valor global de € 221.891,72, em que é executada originária a sociedade Hermes & Miranda, Lda..

B. Ressalvado o devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido.

C. Ao que nos é dado observar, sobre a mesma matéria e pelo mesmo órgão jurisdicional produziram-se duas decisões de mérito em sentidos diametralmente opostos, na medida em que a **primeira decisão** proferida a 28/02/2007 julgou improcedente a oposição, mantendo a execução em relação ao oponente e a **segunda decisão** proferida a 03/09/2007 julgou procedente a oposição, extinguindo-se a execução em relação ao mesmo.

D. A lei prevê a reforma pelo Juiz *a quo* de despachos e decisões de fundo, mas restringe-a a casos excepcionais, nos precisos termos dos art.ºs 667.º, n.º 1 e 669.º, n.º 2 do CPC.

E. Esta restrição resulta não só pela forma taxativa em que são enumerados os casos de rectificação do decidido, como também pelo próprio princípio da estabilidade das decisões judiciais plasmado no art.º 666.º do CPC.

F. Que no seu n.º 1 preceitua: "*Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*".

G. Uma vez dirimido o conflito, e logo que proferida a decisão, o Juiz *a quo* deixa de estar habilitado com o poder que já exerceu, este esgotou-se, assim não pode valer-se do art.º 667.º do CPC para o exercer de novo, como parece ter sido o caso dos autos, antes terá de esperar por decisão em recurso se as partes para o efeito o propuserem.

H. Se articularmos aquele preceito com o disposto no art.º 744.º, n.º 1, temos que o juiz é ainda chamado, no decurso da normal tramitação do recurso de agravo, a sustentar a decisão ou a reparar o agravo,

I. Mas não pode "*... alterar já a decisão, nem os seus fundamentos. Não pode modificar o seu sentido ou alcance.*".

J. Atente-se que é de afastar a possibilidade de reparação de agravo nas situações, como a presente, em que a decisão é uma sentença em que se conhece do **mérito da causa**, caso em que, no domínio do processo civil, tais possibilidades não são admitidas, por o recurso a interpor ser a apelação e não o agravo (art.ºs 691.º, n.ºs 1 e 2, e 773.º do CPC) – cfr. douto Acórdão do STA, de 24/01/2007, Proc.º n.º 0159/06.

K. Donde, a opção judicial aqui postergada de reparação do agravo é manifestamente ilegal, porquanto os dois decisórios controvertidos são claramente opostos quanto aos fundamentos e alcance, conforme explanado no articulado antecedente.

L. Assim, o recurso deduzido pela outra parte terá de seguir para o tribunal competente e aí sim reparar-se o erro se é que ele subsiste, o que parece é que não o pode ser nesta sede por colidir com a previsão do art.º 666.º do CPC.

M. A douta sentença recorrida violou, com o decidido, o disposto na legislação supra citada, aplicável *ex vi* art.º 2.º, e) do CPPT e art.º 2.º, d) da LGT.

Contra-alegando, vem o oponente dizer que:

1- A prova produzida nos presentes autos, nomeadamente a testemunhal, aponta para o facto do oponente não ter tido culpa da insuficiência do património da executada originária, não sendo nessa medida responsável pelo pagamento das dívidas tributárias desta.

2- Com efeito, as funções do oponente na sociedade executada foram as de um trabalhador competente e diligente.

3- O oponente fez prova que efectivamente nunca exerceu de facto as funções de gerente.

4- É, pois, parte ilegítima na presente execução.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser declarada nula e o processo devolvido ao TAF de Penafiel para prosseguimento dos trâmites respeitantes ao recurso interposto para o TCAN pelo oponente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

- Contra a sociedade Hermes & Miranda, Lda., foi instaurada a execução fiscal n.º 1880-2002/01523350 e apensos, por dívidas de IVA, relativas aos anos de 1996, 1999 a 2001 e de IRC, relativas a 1998 a 2000, no valor de 21.891,72 euros.

- Essa execução reverteu contra o oponente, enquanto sócio gerente da sociedade executada, com fundamento na inexistência de bens daquela sociedade para solver a quantia exequenda.

- O oponente foi gerente da sociedade Hermes & Miranda, Lda., até 30.04.2001.

- O ora oponente foi citado para a execução em 04.02.2005.

- O oponente é técnico de material eléctrico.

- Sempre delegou, de acordo com o combinado, as competências inerentes à gerência da sociedade executada no outro sócio e nos seus representantes.

- Nunca o oponente tratou de qualquer assunto de natureza contabilística, administrativa ou fiscal.

- A sociedade foi constituída com dois sócios: o Sr. Joaquim Miranda e o Sr. Hermes Pimenta, cunhado daquele.

- Os assuntos técnicos da sociedade eram tratados pelo oponente.

- O ora oponente era um mero empregado da sociedade executada.

III – Vem o presente recurso interposto pela representante da Fazenda Pública da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Penafiel em 3/9/2007 que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido.

Alega a recorrente, em síntese, que sobre a mesma matéria e pelo mesmo órgão jurisdicional se produziram duas decisões de mérito em sentido oposto na medida em que a Mma. Juíza "a quo" já havia proferido a 28/2/2007 outra decisão nos autos, julgando improcedente a mesma oposição, da qual o oponente interpusera recurso para o TCAN.

E, de facto, assim sucedeu.

Joaquim Moreira de Miranda, residente em Famalicão, veio opor-se à execução fiscal instaurada contra a sociedade "Hermes & Miranda, Lda.", por dívidas de IVA, relativas a 1996, 1999 a 2001e IRC dos anos de 1998, 1999 e 2000, no valor global de € 221.891,72, e contra si revertida.

Por sentença da Mma. Juíza "a quo" de 28/2/2007 foi a oposição deduzida julgada improcedente, e, em consequência, mantida a execução contra o oponente.

Tendo por este sido interposto recurso de tal sentença para o TCAN, foi decidido, então, pela Mma. Juíza "a quo" reparar o agravo e, em substituição da mesma, proferir nova sentença, em 3/09/2007, que, julgando procedente a oposição, ordenou a extinção da execução em relação ao oponente.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 666.º CPC, proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

É certo que é, porém, lícito ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas e reformar a sentença, nos termos previstos nos artigos 667.º e 669.º CPC.

E ainda, por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 744.º CPC, se o juiz "a quo", face às alegações das partes e aos documentos juntos, se tiver convencido de que decidiu mal, cumpre-lhe reparar o agravo, isto é, dar ao agravante a reparação a que, agora, entende ter ele direito.

Como salienta Alberto dos Reis, CPC Anotado, VI, págs. 160 e 161, este poder de reconsideração representa, na verdade, um desvio da regra formulada no artigo 666.º CPC, pois, em princípio, não é lícito ao tribunal, como vimos, alterar a sua própria decisão depois de emitida.

Todavia, como sustenta Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, II volume, 5.ª edição, a pág. 703, é de afastar a possibilidade de sustentação ou reparação nos casos em que a decisão recorrida é uma sentença em que se conhece do mérito da causa ou de uma excepção peremptória, casos estes em que, no domínio do processo civil, tais possibilidades não são admitidas, por o recurso a interpor ser a apelação e não o agravo (artigos 691.º, n.ºs 1 e 2, e 733.º CPC).

E compreende-se que assim seja pois, como refere Alberto dos Reis, CPC Anotado, V, pág. 127, "ao decidir a questão controvertida que lhe foi submetida pelas partes, o Juiz procede à definição da relação jurídica material em certos termos. Fá-lo porque está habilitado legalmente com o poder para tanto. A lei confere-lhe o poder jurisdicional precisamente para dirimir o conflito existente entre as partes.

Dirimido o conflito, ainda que este respeite a questão processual, e porque o poder jurisdicional só está conferido ao juiz como mero instrumento legal para o decidir, deixa de estar habilitado logicamente com o poder que já exerceu. Este esgotou-se.

Mas, além desta razão doutrinal, uma outra, de ordem pragmática vai no mesmo sentido. Ela propicia que o juiz, interiorizando a consciência de que apenas pode exercer o poder de decidir a questão de uma vez, o faça com ponderação de todas as regras legais. Por outro lado, só assim se pode estruturar um sistema ordenado de recursos, pois, de contrário, ficaria por saber que reconsideração da anterior decisão haveria de ser elegida para objecto do recurso. A possibilidade de livre alteração do decidido por banda do juiz seria "de todo em todo intolerável, sob pena de criar a desordem, a incerteza, a confusão.

Proferida a decisão fica, pois, por regra, precludida a possibilidade legal de o juiz definir no mesmo processo em novos termos a relação jurídica apreciada, salvo em caso e por virtude do decidido em recurso da sua decisão".

Neste sentido, veja-se ainda o acórdão deste STA de 24/01/2007, proferido no recurso 159/06.

No caso em apreço, a sentença de 3/9/2007 de que ora se recorre foi, pois, proferida após se ter já esgotado o poder jurisdicional da Mma. Juíza "a quo" na medida em que sobre a mesma questão de mérito a mesma havia já proferido decisão em 28/2/2007, julgando, então, improcedente a oposição deduzida pelo ora recorrido.

Sendo certo que esta nova decisão não cuida de rectificar erro material, suprir nulidade, esclarecer dúvida ou reformar a decisão anterior, situações previstas e admitidas nos artigos 666.º a 669.º CPC,

mas antes a conhecer de novo do mérito da questão, julgando agora a mesma oposição procedente, isto é, em sentido oposto ao anteriormente decidido.

Ainda que sob as vestes de reparação de agravo (v. fls. 191), a Mma. Juíza "a quo" proferiu nova sentença sobre a mesma causa, alterando o sentido, alcance e fundamentos da primeira decisão.

E isso, pelas razões supra ditas, não podia fazê-lo (cfr. Antunes Varela, Manual de Processo Civil, 2.ª edição, pág. 699).

A sentença recorrida, porque proferida, assim, após o esgotamento do poder jurisdicional da Mma. Juíza "a quo" é, pois, nula, devendo os autos prosseguirem os seus trâmites respeitantes ao recurso oportunamente interposto para o TCAN pelo oponente, ora recorrido, a fls. 157.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, concedendo provimento ao recurso, declarar nula a sentença recorrida, devendo os autos ser remetidos ao tribunal "a quo" a fim de prosseguirem os seus trâmites respeitantes ao recurso interposto pelo oponente da sentença proferida em 28/2/2007 para o TCAN.

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

Lisboa, 9 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge Lino* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Acto de fixação de valor patrimonial. Esgotamento dos meios graciosos. Avaliação de imóvel. Vício de falta de fundamentação.

Sumário:

I – A exigência de esgotamento dos meios administrativos de revisão dos actos de fixação de valores patrimoniais através de avaliação directa, que se estabelece nos arts. 86.º, n.º 2, da LGT e 134.º, n.º 7, do CPPT, apenas é de fazer quando o interessado discordar do resultado da avaliação, como, aliás, decorre dos próprios termos do art. 76.º, n.º 1, do CIMI, ao dizer que «quando o sujeito passivo ou o chefe de finanças ***não concordarem com o resultado da avaliação*** *directa de prédios urbanos, podem, respectivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação».*

II – Se o contribuinte entende que a primeira avaliação não está suficientemente fundamentada e pretende impugná-la, invocando respectivo vício de falta de fundamentação, não é necessário requerer a segunda avaliação, para deduzir impugnação judicial com esse fundamento.

Processo n.º 4/08-30.
Recorrente: AEM – Construções, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Drº. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – AEM – CONSTRUÇÕES. LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures um acto de avaliação de um terreno para construção efectuada pelo Serviço de Finanças de Mafra.

A impugnação foi rejeitada liminarmente, por ineptidão da petição inicial, derivada de obscuridade da causa de pedir, e inimpugnabilidade do acto impugnado.

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

Nada tendo a impugnação judicial de ininteligibilidade e obscuridade e,

Nela não se questionado, em tempo algum, o valor patrimonial atribuído em primeira avaliação, mas tão só e apenas a sua falta de fundamentação,

Dúvidas não restam que, sendo legalmente obrigatória a fundamentação de qualquer acto nos termos e por força do estabelecido no artigo 77º do Lei Geral Tributária e,

Não estando o acto da avaliação, como se disse, fundamentado, por forma a permitir à ora recorrente aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, para conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente,

A "preterição de formalidades legais" é uma realidade indiscutível, só contornável com a repetição da primeira avaliação, devida e objectivamente fundamentada, de modo a fornecer ao ora recorrente as razões que levaram o autor do acto (avaliação) a decidir-se por determinados coeficientes, podendo decidir-se por outros, uma vez que é a própria lei a defini-los entre um máximo e um mínimo.

Termos em que, julgando a impugnação procedente, V. Ex.ª fará inteira JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. Ineptidão da petição inicial

O impugnante enunciou de forma clara o facto concreto que consubstancia a causa de pedir: falta de fundamentação do acto de avaliação do terreno para construção.

O eventual juízo negativo do tribunal sobre a sua verificação, no âmbito da apreciação do mérito da causa (se não se interpuser causa obstativa da apreciação) reflectir-se-á na improcedência da acção mas não na ineptidão da petição.

Neste contexto a petição não enferma de ineptidão por falta ou obscuridade da causa de pedir (art. 193.º n.º 2 alínea a) CPC)

2.Inimpugnabilidade do acto de avaliação

A impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário do terreno para construção em causa depende do prévio esgotamento dos meios graciosos previstos no respectivo procedimento de avaliação, o qual não se verificou na medida em que o sujeito passivo não requereu segunda avaliação (art. 86.º n.º 2 LGT; art. 134.º n.º 7 CPPT; arts. 76.º n.º1 e 77.º n.º 1 CIMI; cfr. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4.ª edição 2003 p.592).

O sujeito passivo poderá requerer segunda avaliação invocando qualquer vício do acto que inquine o seu resultado, designadamente a falta de fundamentação da primeira avaliação, o qual poderá ser igualmente invocado como fundamento de eventual impugnação judicial (arts.76.º n.º1 e 77.º n.º 2 CIMI)

Pelo exposto a petição de impugnação deve ser liminarmente indeferida com fundamento na manifesta inimpugnabilidade do acto impugnado (art. 89.ºº n.º1 alínea c) CPTA ex vi art.2º alínea c) CPPT)

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada (com fundamento na inimpugnabilidade do acto de avaliação impugnado).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Foi impugnado um acto de avaliação de imóvel, sem que, previamente, tivesse sido requerida 2.ª avaliação, apesar de a Impugnante ter sido notificada para a requerer, querendo.

A petição foi indeferida liminarmente, por se entender que o acto não é impugnável e que a petição inicial é inepta por obscuridade da causa de pedir.

O valor tributário do terreno para construção em causa foi determinado nos termos do art. 45.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), como se refere na respectiva notificação.

Os terrenos para construção são considerados prédios urbanos [arts. 3.º, 4.º e 6.º, n.º 1, alínea b), do CIMI], pelo que lhes é aplicável o regime previsto nos arts. 76.º e 77.º do mesmo Código, que estabelecem o seguinte:

Artigo 76.º

Segunda avaliação de prédios urbanos

1 - Quando o sujeito passivo ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, podem, respectivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado.

2 - A segunda avaliação é realizada com observância do disposto no presente Código, por uma comissão composta por dois peritos regionais designados pelo director de finanças em função da sua posição na lista organizada por ordem alfabética para esse efeito, um dos quais preside, e pelo sujeito passivo ou seu representante.

3 - É aplicável o disposto nos n.ºs 3 a 5 do artigo 74.º e nos n.ºs 4 a 6 do artigo 75.º.

4 - Quando uma avaliação de prédio urbano seja efectuada por omissão à matriz ou na sequência de transmissão onerosa de imóveis e o alienante seja interessado para efeitos tributários deverá o mesmo ser notificado do seu resultado para, querendo, requerer segunda avaliação, no prazo e termos dos números anteriores, caso em que poderá integrar a comissão referida no n.º 2 ou nomear o seu representante.

5 - Nas avaliações em que intervierem simultaneamente o alienante e o adquirente ou os seus representantes, o perito regional que presidir à avaliação tem direito a voto e, em caso de empate, voto de qualidade.

6 - Na designação dos peritos referidos no n.º 2, deve atender-se ao seu domicílio e à localização do prédio a avaliar, com vista a uma maior economia de custos.

Artigo 77.º

Impugnação

1 - Do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - A impugnação referida no número anterior pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio.

O regime da impugnação judicial dos actos de fixação de valores patrimoniais, definido no CPPT, para que remete o n.º 1 daquele art. 77.º do CIMI, consta do art. 134.º daquele Código o CPPT, em que se estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

1 – Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 – Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

(...)

7 – A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação.

Este regime de impugnação está em sintonia com o disposto no art. 86.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, em que se estabelece que

1 – A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa.

2 – A impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão.

Destas normas extrai-se a regra de que a impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais apenas podem ser impugnados depois do esgotamento dos meios administrativos destinados à sua revisão, que no caso de avaliação de imóveis é a segunda avaliação.

Porém, esta exigência de esgotamento dos meios administrativos de revisão apenas existe quando estiver em causa a discussão da legalidade da própria fixação do valor patrimonial, isto é, quando o interessado discordar do resultado da avaliação, como, aliás, decorre dos próprios termos do citado art. 76.º, n.º 1, do CIMI, que é a norma especialmente aplicável ao caso, ao dizer que «*quando o sujeito passivo ou o chefe de finanças* ***não concordarem com o resultado da avaliação*** *directa de prédios urbanos, podem, respectivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação*».

Sendo a finalidade da segunda avaliação apreciar as razões da discordância do interessado (ou do chefe de finanças, como se prevê na citada norma do CIMI) com o resultado da primeira avaliação, a exigência de requerer a segunda avaliação, como pressuposto da impugnação judicial, deve ser afastada quando a impugnação se basear em fundamentos diferentes dessa discordância. ([1])

Nesta linha de pensamento, deverá entender-se que, quando o contribuinte entende que a primeira avaliação não está suficientemente fundamentada e pretende impugná-la, invocando respectivo vício de falta de fundamentação, não será necessário requerer a segunda avaliação. Na verdade, se a primeira avaliação não está fundamentada, o contribuinte poderá mesmo ficar impossibilitado de saber se ela enferma ou não de qualquer ilegalidade e de conscientemente formar a sua decisão de concordar ou não com ela.

Por outro lado, a exigência de fundamentação de actos lesivos tendo em vista, relativamente aos destinatários, proporcionar-lhes a possibilidade de entenderem as razões por que quem decidiu tomou a decisão que tomou, visa permitir-lhes formar uma decisão conscienciosa sobre a impugnação de tais actos, pela generalidade de meios impugnatórios que a lei prevê, tanto os de natureza contenciosa como os de matéria administrativa.

Por isso, não teria sentido impor ao contribuinte que pretende impugnar um acto de primeira avaliação por falta de fundamentação, a necessidade de requerer a revisão deste acto através de segunda avaliação, sem poder formar a sua convicção sobre a necessidade de tal revisão, por o acto enfermar de qualquer ilegalidade.

Isto significa que a exigência de esgotamento dos meios administrativos de revisão dos actos de fixação de valores patrimoniais, deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser ([2]), o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que o Impugnante não manifesta discordância com o resultado da avaliação, imputando-lhe vício de falta de fundamentação.

Por isso, não se justifica o indeferimento liminar, com fundamento no não esgotamento dos meios administrativos de revisão da primeira liquidação.

3 – O outro fundamento de indeferimento liminar é a ineptidão da petição inicial, por obscuridade da causa de pedir.

O art. 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT prevê a ineptidão da petição inicial como nulidade insanável do processo judicial tributário.

De harmonia com o disposto no art. 193.º, n.º 2, do CPC, «*diz-se inepta a petição: a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis*».

No caso em apreço, o indeferimento liminar baseou-se em obscuridade da causa de pedir, que se enquadrará no conceito de ininteligibilidade utilizado na referida alínea a).

A causa de pedir é o facto jurídico de que emana a pretensão deduzida, como se infere do preceituado no n.º 4 do art. 498.º do CPC.

No caso em apreço, a pretensão anulatória formulada assenta na falta de fundamentação do acto de primeira avaliação que foi notificado ao Impugnante, como expressamente refere, além do mais, na conclusão formulada no art. 15.º da petição inicial, a fls. 3:

«Não estando fundamentada a avaliação e, sendo os fundamentos a sustentação do acto de avaliação, a sua falta ou qualquer deficiência da fundamentação legalmente exigida constitui vício de forma, pelo que, estando infundada, como está, deverá ser anulada e, em consequência, deverá ser repetida e concluída nos termos legais, de forma a ser validamente notificada à ora impugnante».

Assim, não ocorre ineptidão da petição inicial.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar o despacho recorrido;

– ordenar a baixa ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa a fim de se proferido novo despacho que não seja de indeferimento liminar pelos motivos que baseram o despacho recorrido.

Sem custas, por a Fazenda Pública recorrida não ter dado causa à decisão recorrida nem ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Jorge Lino - Brandão de Pinho.*

([1]) Já assim entendeu este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 6-11-2002, recurso n.º 968/02, AP-DR de 12-3-2004, página 2552, que foi proferido a propósito do art. 155.º do CPT, equivalente ao art. 134.º do CPPT.

Refere-se neste aresto que «a exigência de esgotar os meios graciosos, a dar-se-lhe o sentido de "requerer segunda avaliação", quando se não visa contestar o resultado da primeira, nem se pode obter da comissão que fará a segunda uma solução para o problema que se pretende discutir, não tem qualquer sentido lógico nem racional, e saldar-se-ia na imposição da prática de um acto inútil, um mero dispêndio inconsequente de tempo e meios, dificilmente compatível com a proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade que o legislador quis dar ao procedimento tributário, para além de, precisamente por lhe faltar um sentido útil, não se antolhar outro que não seja o de colocar um escolho escusado no caminho do interessado para alcançar a declaração do direito que se arroga».

([2]) Como ensina BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 186, por vezes, «o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)».

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Contra-Ordenação Fiscal. Dispensa de coima. Prejuízo efectivo à receita tributária.

Sumário:

I – A exigência cumulativa feita na alínea a), n.º 1 do artigo 32.º do RGIT de que a prática da contra-ordenação fiscal não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária reporta-se a situações em que não chegou a produzir-se prejuízo antes de ocorrer a regularização da falta.

II – Tal não será o caso da declaração periódica do IVA ser entregue sem que seja acompanhada do respectivo meio de pagamento.

Processo n.º 44/08-30.
Recorrente: Matadouro Central Entre Douro e Minho, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Matadouro Central Entre Douro e Minho, Ldª, com os sinais nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a fls. 68 e seguintes, que, concedendo parcial provimento ao recurso interposto do despacho do Director de Finanças de Braga, fixou a coima a pagar em €2892,82 por não ter entregue nos Cofres do Estado, no prazo legal, o IVA relativo ao mês de Julho de 2005, formulando as seguintes conclusões:

1. O Tribunal *a quo* ao decidir pela aplicação do n.º 2 do art.º 32º do RGIT e consequente atenuação especial da coima violou normativo legal, designadamente o artº 32 n.º 1 do RGIT.

2. Os factos considerados como provados são de natureza a integrar plena e cabalmente os requisitos fácticos exigidos para aplicação do art.º 32º n.º 1 do RGIT.

3. Aliás, o Tribunal entregou-se a um exercício de aplicação dos factos ao direito, do qual resultou o preenchimento dos requisitos do n.º 1 do referido preceito legal.

4. Não resulta qualquer circunstancialismo evidenciado na decisão que permita afastar a aplicação daquele normativo,

5. Pelo que não assiste razão alguma para preterir a aplicação daquele normativo que preconiza a dispensa total da coima, aplicando antes, pese embora sem qualquer sustentáculo o n.º 2 do art.º 32º.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Recorrente: Matadouro Central Entre Douro e Minho, Lda

Objecto do recurso: sentença que concedeu provimento parcial a recurso interposto de decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa no montante € 6.990,79

FUNDAMENTAÇÃO

No caso *sub judicio*, contrariamente ao entendimento preconizado pela recorrente, estava vedada ao tribunal a dispensa de aplicação de coima, por inverificação de um dos requisitos cumulativos que permitem a aplicação da medida (prática de infracção que não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária art. 32º n.º 1 alínea RGIT)

"(...) a exigência cumulativa de que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária não terá em vista referenciar os casos em que a regularização veio a ocorrer, com pagamento integral da quantia em dívida, mas sim, reportar-se às situações em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularizarão. Ter-se-ão em vista, assim, primacialmente, contra-ordenações não directamente conexionadas com o pagamento de prestação tributária (…)" (Jorge Lopes de Sousa RGIT anotado 2ª edição 2003 p. 280).

Em sentido consonante tem-se pronunciado o STA em jurisprudência consolidada, a propósito da aplicação de norma com redacção idêntica, constante do art. 116º alínea a) LGT (acórdãos STA — Secção de Contencioso Tributário 14.02.2002 processo nº25939; 6.02.2002 processo n.º 26216)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento. A sentença impugnada deve ser confirmada.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

— Em 01.10.2005 foi levantado o auto de notícia contra a arguida imputando-se-lhe, no essencial à prática de infracção pela falta de entrega nos Cofres do Estado, do imposto respeitante Julho de 2005 a qual tinha por data limite de cumprimento da obrigação em 31.08.2005.

— A recorrente deu entrada da declaração periódica de IVA relativa ao referido período em Julho de 2005, autoliquidando imposto pela importância de 28.928,18 €.

— A arguida foi notificada dos factos que lhe eram imputados e para apresentar a sua defesa.

— Por despacho de 02.02.2006 do Director de Serviços de Finanças de Braga foi fixada a coima de 6.990.79 € por não ter entregue o IVA de Julho de 2005 no valor de 28.928,18 €.

— A arguida procedeu ao pagamento do IVA em falta em 28.11.2005 acrescidos dos respectivos encargos legais.

— A arguida tem dificuldades financeiras provocadas pela falta de pagamento atempado dos seus clientes e não retirou benefício económico da infracção.

— A arguida foi notificada da decisão em 22.02.2006 tendo interposto o presente recurso.

— Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos constante dos autos

5- A recorrente defende, em suma, na sua alegação de recurso que, por estarem preenchidos os "requisitos fácticos para aplicação do artigo 32.º, n.º 1 do RGIT, razão alguma existiria para preterir a aplicação desse normativo e daí que a coima em que foi condenada não lhe deveria ter sido aplicada.

Estabelece o n.º 1 do artigo 32.º do RGIT:

"*Para além dos casos especialmente previstos na lei, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:*

a)a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária;

b)estar regularizada a falta cometida;

c)a falta revelar um diminuto grau de culpa.

Não estando em causa as circunstâncias previstas nas alíneas b) e c), a questão decisiva a conhecer no recurso prende-se com a verificação no caso em apreço da prevista na alínea a).

Vejamos.

A este propósito escrevem Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos (Regime Geral das Infracções Tributárias, anotado, 2.º edição, pag. 280:

"Sendo assim, a exigência cumulativa de que a prática da infracção não ocasiona prejuízo efectivo à receita tributária não terá em vista referenciar os casos em que a regularização veio a ocorrer, com o pagamento integral da quantia em dívida, mas sim reportar-se às situações em que não chegou a produzir-se prejuízo antes de ocorrer a regularização.

Ter-se-ão em vista, assim, primacialmente, contra-ordenações que não estão directamente conexionadas com o pagamento da prestação tributária, de que são exemplo os casos de violação do segredo fiscal por negligência (artigo 115.º), falta ou atraso na apresentação de declarações que não tenham por fim permitir à administração tributária determinar, avaliar ou comprovar a matéria colectável ou a falta de exibição de dísticos (artigo 117.º), a falta de apresentação de livros de escrituração, antes da respectiva utilização (artigo 122.º) e a falta de nomeação de representantes (artigo 124.º)."

Analisando a situação "sub judicio", decorre do probatório que a recorrente não entregou nos Cofres do Estado o imposto do IVA respeitante a Julho de 2.005, o qual tinha como data limite de cumprimento da obrigação 31-08-05, sendo certo que o pagamento em falta apenas veio a acontecer em 28-11-05.

Significa isto que a recorrente não fez acompanhar a declaração periódica do IVA do necessário meio de pagamento, violando o disposto nos artigos 26.º, n.º1 e 40.º do CIVA e ocasionando com a sua omissão prejuízo ao Estado, razão pela qual lhe foram exigidos juros de mora (fls 24).

Neste condicionalismo, importa concluir que não se mostra verificada a aludida circunstância prevista na alínea a), do artigo 32.º do RGIT (a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária) e daí que bem se tenha andado no tribunal "a quo" ao aplicar uma coima à infracção cometida, embora especialmente atenuada à luz do n.º 2 do mesmo normativo-cfr, acórdãos de 7-11-01, 6-02-02 e 14-02-02, nos recursos nºs 26.414, 26.216 e 25.939, respectivamente.

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

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

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Inconstitucionalidade. Convolação. Pendência de reclamação graciosa. Erro na forma de processo.

Sumário:

I – Os fundamentos de oposição à execução fiscal são apenas os indicados no art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

II – A limitação dos fundamentos de oposição à execução fiscal não é materialmente inconstitucional, uma vez que, globalmente, considerando os meios contenciosos de impugnação de actos tributários, é assegurada uma tutela eficaz global dos direitos dos contribuintes.

III – A pendência de reclamação graciosa em que é impugnada a legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não é obstáculo à convolação da petição de oposição, em que o oponente pretende discutir aquela legalidade, em petição de impugnação judicial.

IV – A formulação de um pedido de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto.

Processo n.º 51/08-30.
Recorrente: Maria Victória Bajoca Amado.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

1 Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MARIA VICTÓRIA BOJACA AMADO deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada oposição à execução fiscal n.º 321200401032178, pendente no Serviço de Finanças de Almada – 2.

Aquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada a Oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações em que concluiu da seguinte forma:

Pelo exposto considera-se, salvo melhor opinião, que a invocação amiúde do artigo 204.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como o referido nas presentes Alegações, não se sobrepõe à Constituição da República Portuguesa, pelo contrário, o caso em concreto deve ser ponderado à luz da Lei Fundamental, pois só assim se fará Justiça, repondo-se a verdade de facto e de direito, bem como se reabilitará esta Funcionária Pública, ora Oponente/Requerente, que como já foi referido, tudo deu ao Estado Português no exercício das suas funções, exercendo sempre as mesmas com zelo e diligência.

Nestes termos e nos mais de Direito que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve ser dada provisão ao referido recurso.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Se se considerarem boas as conclusões das alegações de recurso e se, por isso, dele se conhecer, sou de parecer que se confirme o julgado por nele se ter feito boa aplicação da lei, quer no que tange à improcedência da oposição, que no que respeita à impossibilidade de convolação da oposição em impugnação judicial,

Termos em que sou de parecer de 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:

A) Em 31/07/2004 foi instaurada à oponente no Serviço de Finanças de Almada 2, o processo de execução fiscal n.º 321200401032178 para a cobrança coerciva do montante total de € 13.857,60 com base nas certidões de dívida n.º 2004/38421 e 2004/31026, extraída em nome da oponente.

B) A dívida mencionada na alínea anterior diz respeito às liquidações de IRS do ano de 1999 e 2000, n.ºs 5324103651 e n.º 4324093344, respectivamente.

C) A oponente, na sequência da notificação das liquidações mencionadas na alínea anterior apresentou junto do Director de Finanças adjunto de Lisboa reclamação graciosa.

D) O prazo de pagamento voluntário dos impostos mencionados na alínea B) terminou em 20/01/2004 relativamente ao IRS do ano de 1999 e em 22/01/2004 relativamente ao IRS do ano de 2000.

E) A oponente foi citada para os termos da execução mencionada em A) por aviso postal registado datado de 09/08/2004.

F) A presente oposição foi apresentada em 17/08/2004.

3 – Na sentença recorrida julgou-se improcedente a oposição, por o fundamento invocado pela Oponente (não ter auferido as quantias declaradas em sede de IRS nos anos de 1999 e 2000) não se enquadrar em qualquer dos fundamentos de oposição à execução fiscal previstos no art. 204.º, n.º 1, do CPPT e não se justificar a convolação da petição de oposição em petição de impugnação.

O referido art. 204.º, n.º 1, do CPPT estabelece taxativamente os fundamentos de oposição à execução fiscal, como se deduz do seu corpo em que se refere que «a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos».

Esta restrição dos fundamentos de oposição à execução fiscal não é inconstitucional, uma vez que, globalmente, considerando os meios contenciosos de impugnação de actos tributários, é assegurada uma tutela eficaz dos direitos dos contribuintes.

No caso em apreço, a Oponente teve já a possibilidade de apresentar reclamação graciosa impugnando os actos de liquidação da dívida exequenda e tem a possibilidade de impugnar a decisão que recair sobre essa reclamação (art. 102.º, n.º 2, do CPPT), pelo que lhe é assegurada, por essa via, a possibilidade de defesa contra eventuais ilegalidades dos actos referidos.

A esta luz, a taxatividade dos fundamentos de oposição, não é uma restrição do direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos dos contribuintes, mas antes um condicionamento desse direito, afastando a possibilidade de utilização da oposição quando há outro meio judicial de defesa dos direitos dos contribuintes, condicionamento este necessário para optimização da globalidade dos sistema de justiça fiscal, que tendencialmente, deve proporcionar um só meio processual para a defesa judicial de determinado direito, o mais adequado a essa finalidade, em sintonia com a regra básica do art. 2.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que «a todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário,

corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção».

Assim, o alcance da taxatividade estabelecida pelo referido art. 204.º, n.º 1, não é restringir o direito fundamental de acesso aos tribunais para defesa de direitos, mas sim o de regular o exercício de tal direito, de forma a optimizar esse direito relativamente à generalidade dos cidadãos.

Por isso, não é inconstitucional o referido art. 204.º, n.º 1, ao estabelecer um elenco taxativo de fundamentos de oposição à execução fiscal.

4 – Como bem se refere na sentença recorrida, a situação em apreço não se enquadra em nenhum das situações previstas no n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Na verdade, quanto à alínea b), invocada pela Oponente, constata-se que ela é a própria devedora que consta dos títulos executivos [fls. 11 e 12 e alínea A da matéria de facto fixada], pelo que não se verifica a ilegitimidade aí prevista.

Quanto à alínea i), do referido n.º 1 do art. 204.º, também invocada pela Oponente abrange «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título» constata-se que a Oponente pretende discutir a legalidade das liquidações, pois defende que os pressupostos de facto em que elas assentaram não correspondem à realidade, o que, a ocorrer, consubstancia vício de erro sobre os pressupostos de facto, que é uma modalidade de vício de violação de lei.

Também não se está perante uma situação enquadrável na alínea h) do n.º 1 do art. 204.º, pois a lei prevê meio para impugnar a legalidade da liquidação, designadamente a impugnação judicial, na sequência de eventual indeferimento da reclamação graciosa que apresentou (art. 102.º, n.º 2, do CPPT).

Assim, é de concluir que a oposição à execução fiscal é um meio processual inadequado para a satisfação da pretensão da Oponente.

5 – Em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convolação da petição, em consonância com o preceituado nos arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

A correcção do erro na forma de processo, em que se consubstancia a convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

Assim, reconduzindo o alcance daquelas normas sobre correcção dos erros na forma de processo aos limites traçados pela sua razão de ser ([1]), só deverá ser decidida a convolação, quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretendia obter.

A reclamação graciosa é uma forma administrativa de impugnar os actos de liquidação, obtendo a sua anulação, com âmbito e efeitos potenciais idênticos aos da impugnação judicial (art. 68.º, n.ºs 1 e 2, e 70.º do CPPT),

Trata-se de um meio de impugnação administrativa de uso facultativo, que não prejudica a possibilidade de posterior impugnação judicial posteriormente da decisão que indefira a reclamação ou o subsequente recurso hierárquico (arts. 76.º, n.º 1, 102.º, n.º 2, e 106.º do CPPT).

No entanto, não é admitida a pendência simultânea da reclamação graciosa e da impugnação judicial, pois, caso esteja pendente impugnação judicial, é obrigatória a apensação a ela do processo de reclamação graciosa ou recurso hierárquico que tenha sido apresentado ou que venha a ser apresentado depois de deduzida a impugnação judicial, como resulta do preceituado nos n.ºs 3, 4 e 5 do art. 111.º do CPPT.

Assim, é de concluir que relativamente à impugnação administrativa e impugnação judicial há uma preferência legal absoluta por esta, pelo que, se o contribuinte deduzir impugnação judicial, perderá o direito de ver apreciada reclamação graciosa pela administração tributária, sem prejuízo de que seu objecto ser apreciado no âmbito da impugnação.

Mas, permite-se e respeita-se a vontade do contribuinte que optou pela via administrativa de impugnação, apresentando reclamação graciosa, se e enquanto não manifestar intenção de impugnar o acto de liquidação por via da impugnação judicial.

Aplicando este regime no contexto da convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, é de concluir que, se se decidir efectuar a convolação, passará a estar pendente uma impugnação judicial, o que terá como consequência obrigatória a apensação do processo da reclamação graciosa ou recurso hierárquico ao processo de impugnação judicial, no estado em que se encontrar, passando a globalidade das impugnações (administrativa e judicial) a serem apreciadas pelo Tribunal.

No entanto, o facto de o contribuinte, concomitantemente com a apresentação de reclamação graciosa ou na pendência dela, ter apresentado uma oposição à execução fiscal em que discute a legalidade da dívida exequenda, significa que pretende uma apreciação judicial da legalidade da liquidação e a manifestação desta pretensão, tem como corolário, à face do regime dos referidos n.ºs 3, 4 e 5 do art. 111.º do CPPT, o abandono da opção pela via administrativa de impugnação, através de reclamação graciosa.

Sendo assim, o facto de estar pendente uma reclamação graciosa relativa ao mesmo acto de liquidação que é impugnado perante o Tribunal através de uma oposição à execução fiscal não deve ser considerado um obstáculo à convolação da petição de oposição em impugnação judicial.

O que se deve entender, antes, é que, tendo apresentado impugnação através dessa via da oposição, apesar de ter escolhido um meio impróprio, o contribuinte manifestou pretender apreciação judicial da legalidade da liquidação.

Esta apreciação judicial não fica prejudicada pela pendência da reclamação graciosa, tendo antes, pelo contrário, como efeito obrigatório, a sua cessação e a apreciação dos fundamentos dessa impugnação administrativa no âmbito do processo judicial adequado.

Assim, a pendência de reclamação graciosa não é obstáculo a convolação.

6 – Poderá, porém, colocar-se a questão da existência de um obstáculo à convolação derivado do facto de o Recorrente ter formulado um pedido de extinção da execução e não de anulação do acto impugnado, que seria o adequado a um processo de impugnação judicial.

No entanto, na apreciação das peças processuais, o princípio pro actione, explicitamente enunciado no art. 7.º do CPTA [supletivamente aplicável ao processo de execução fiscal por força do disposto no art. 2.º, alínea c) do CPPT], como critério de interpretação de normas processuais, impõe que não se utilize excessivo rigor jurídico, mas, antes, se procure detectar a intenção real do oponente, pois não se exige a adopção de fórmulas sacramentais. Designadamente, desde logo, há que ter em conta que um pedido de extinção da execução, típico do processo de oposição à execução fiscal, não pode ser, só por si, considerado um obstáculo à convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, pois a oposição até funciona, em vários casos, como meio de impugnação de actos de liquidação, quando são invocados fundamentos enquadráveis nas alíneas a), g) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, e é esse mesmo pedido de extinção da execução o adequado para atingir a intenção impugnatória do oponente.

Por outro lado, se são invocados fundamentos de impugnação judicial, designadamente a imputação de vícios ao acto de liquidação, poderá entrever-se, subjacente ao pedido de extinção da execução, um pedido implícito de eliminação jurídica desse acto, que é adequado ao processo de impugnação.

Por isso, em tais situações, não deverá entender-se que se está perante falta de pedido adequado a processo de impugnação judicial, mas sim perante uma situação em que poderá haver necessidade da sua explicitação, o que não obstará à convolação, podendo justificar, quando muito, que no processo de impugnação judicial se convide o interessado a esclarecer tal pedido.

É este, decerto, o entendimento que está em sintonia com o princípio da promoção do acesso à justiça, enunciado no art. 7.º do CPTA, nos termos do qual, para efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas, que tem um afloramento genérico, no processo civil, na regra de o juiz poder convidar qualquer das partes a suprir as irregularidades dos articulados e as insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada (art. 508.º, n.ºs 2 e 3, do CPC), e outro no art. 19.º do CPPT, em que se estabelece a regra de que devem ser sanadas ou mandadas suprir quaisquer deficiências ou irregularidades.

7 – A Oponente refere ainda o facto de não ter havido rejeição liminar da oposição, nos termos do art. 209.º do CPPT.

Efectivamente, o art. 209.º, n.º 1, alínea b), do CPPT estabelece como fundamento de rejeição liminar da oposição à execução fiscal «não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.».

No entanto, a eventualidade de não ter ocorrido rejeição liminar não obsta a que se decida posteriormente que não se verificam os requisitos de admissibilidade da oposição, pois a admissão liminar da reclamação não tem como consequência que os fundamentos admissíveis de oposição passem a ser outros, diferentes dos previstos no art. 204.º, n.º1,

Por outro lado, a rejeição liminar, como todas as decisões judiciais em que não é assegurado o contraditório, apenas pode ser decidida em situações em que é manifesto o fundamento de rejeição, como resulta da regra do art. 3.º, n.º 3, do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art.2.º, alínea e), do CPPT.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação na sentença final da questão do enquadramento dos fundamentos de oposição entre os previstos no art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, com interpretação do pedido formulado como pedido de anulação da liquidação.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 15%.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho.*

([1]) «*Cessante ratione legis cessat eius dispositio* (*lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance*)» – BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 186.

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo substantivo e não processual.

Sumário:

Ao prazo de natureza substantiva estabelecido no artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário para a apresentação da impugnação judicial não se aplicam as disposições previstas no artigo 145.º do Código de Processo Civil para o prazo processual ou judicial.

Processo n.º 77/08-30.
Recorrente: P. A. Cortiças – Sociedade Unipessoal, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "P.A., Cortiças, Sociedade Unipessoal, L.da" vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que, nos presentes autos de impugnação judicial, indeferiu liminarmente a petição inicial, por intempestividade.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

Concluindo,

Atendendo

Ao enquadramento legal que estabelece o prazo de apresentação da impugnação previsto no n.º l, do art. 102º do CPT, bem como à possibilidade legal da prática do acto fora do prazo, nos condicionalismos previstos no n.º 5 do artigo 145º C.P.Civil, aplicável por força da alínea e), do art. 2.º CPPT,

Não se deveria declarar o indeferimento da impugnação judicial por intempestividade da sua apresentação.

Termos em que, nos melhores de direito e com o douto suprimento de V.as Ex.as,

Deve a decisão de 1ª Instância ser revogada e, consequentemente, ordenar-se o cumprimento do estabelecido no n.º 6,do artigo 145.º do C.P.Civil.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Alega a recorrente, P.A. Cortiças - Sociedade Unipessoal, que ao prazo de dedução da impugnação (artº 102, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário) é aplicável subsidiariamente o disposto no artº 145º n.º 5 do Código de Processo Civil.

Este é o objecto do recurso e a razão principal de discordância com a decisão recorrida.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal Administrativo, o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do artº 279º do Código Civil (artº 20º do Código de Procedimento e Processo Tributário) - neste sentido, podem ver-se, entre outros, os Acórdãos de 14.03.07, processo 831/06, de 06.07.05, processo 585/05, de 3/5/00, in rec. n.º 24.562; de 23/5/01, in rec. n.º 25.778; de 30/5/01, in rec. n.º 26.138 e de 13/3/02, in rec. n 28/02, in www.dgsi.pt.

Daí que aos prazos de impugnação judicial não seja aplicável o disposto no art. 145º, n.º 5, do Código de Processo Civil, que prevê a possibilidade de apresentação de documentos nos três dias subsequentes ao termo do prazo mediante o pagamento de multa - cf. neste sentido, Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 4ª edição, pags. 179.

Trata-se de normativo que se aplica apenas aos prazos de natureza judicial ou processual e não aos prazos de natureza substantiva.

Como se refere no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 14.01.2004, processo 1208/03, in www.dgsi.pt «o prazo judicial é aquele que se destina à prática de actos processuais em juízo. Prazo judicial é a distância entre dois actos de um processo. Prazos judiciais são os que medeiam entre dois actos judiciais ou praticados em processo judicial.»

No caso, o prazo de dedução da impugnação, não é um prazo de natureza processual e está sujeito as regras da caducidade, que são incompatíveis com a possibilidade prevista nos ns. 5 e 6 do artigo 145º do Código ele Processo Civil.

Nestes termos deverá improceder a pretensão da recorrente, pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se é tempestiva, ou não, a impugnação judicial apresentada nestes autos pela impugnante, ora recorrente.

2.1 O despacho recorrido é do seguinte teor integral.

Tendo em conta que a data limite de pagamento das liquidações impugnadas é 20/06/2007, o prazo de 90 dias para a respectiva impugnação (art. 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT) completou-se em 18/09/2007.

Uma vez que a petição foi submetida ao Tribunal através de correio registado em 20/09/2007, a presente impugnação é intempestiva, motivo pelo qual a indefiro liminarmente.

2.2 À questão de saber se o disposto no artigo 145.º do Código de Processo Civil é aplicável a prazos de natureza substantiva como o de apresentação de impugnação judicial do acto de liquidação tributária, tem a jurisprudência respondido sem qualquer hesitação em sentido negativo. Do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Maio de 2007, proferido no recurso n.º 0238/07, permitimo-nos, com a devida vénia, seleccionar sobre a questão a seguinte passagem.

Não há dúvida que o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do artigo 279.º do CC (artigo 20.º, n.º 1 CPPT), como é jurisprudência pacífica e reiterada deste Tribunal (v., entre outros, os acórdãos de 14/3/2007 e de 6/7/2005, nos recursos 831/06 e 585/05, respectivamente).

De diferente natureza é, porém, o prazo a que se reporta o artigo 145.º CPC.

Com efeito, este normativo aplica-se apenas aos prazos de natureza processual ou judicial e não aos prazos de natureza substantiva.

Como se refere no acórdão deste Tribunal de 14/1/2004, no recurso 1208/03, «o prazo judicial é aquele que se destina à prática de actos processuais em juízo. Prazo judicial é a distância entre dois actos de um processo. Prazos judiciais são os que medeiam entre dois actos judiciais ou praticados em processo judicial (cfr. Prof. Afonso Rodrigues Queiró, Revista de Legislação e Jurisprudência, 116-311).

Ora, antes de a impugnação judicial dar entrada ainda não há processo judicial. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo.

Como o art.º 145.º, n.º 5, do CPC, apenas se aplica aos prazos judiciais ou processuais, e como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, o tribunal recorrido não tinha de notificar a recorrente para pagar multa por ter entregado a petição inicial um dia depois de ter terminado o prazo legal para o efeito.»

Daí que, não sendo o prazo de dedução da impugnação um prazo de natureza processual, se não lhe aplique o n.º 5 do artigo 145.º do CPC (v., ainda neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 179).

De outra banda, acerca "Da petição" e sob a epígrafe "Impugnação judicial. Prazo de apresentação", estabelece o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na alínea a) do seu n.º 1, que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

2.3 No caso *sub judicio*, está assente no despacho recorrido que «a data limite de pagamento das liquidações impugnadas é 20/06/2007», e «que a petição foi submetida ao Tribunal através de correio registado em 20/09/2007», razão por que «o prazo de 90 dias para a respectiva impugnação (art. 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT) completou-se em 18/09/2007».

A impugnante, ora recorrente, porém, defende aqui, nas suas próprias palavras, a «possibilidade legal da prática do acto fora do prazo, nos condicionalismos previstos no n.º 5 do artigo 145.º C.P.Civil, aplicável por força da alínea e), do art. 2.º CPPT».

Mas julgamos que não tem razão.

Desde logo, não pode colher a invocação da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário como suporte para a aplicação ao caso no n.º 5 do artigo 145.º Código de Processo Civil.

Com efeito, o artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe "Direito subsidiário", estabelece que as normas ou diplomas indicados nas suas diversas alíneas [de a) a e)] «*São de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos*».

Ora, na presente situação, o que logo se vê é que não se verifica caso omisso ou omissão de previsão para o caso. Na verdade, a situação presente tem previsão expressa no apontado artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. E assume natureza substantiva o prazo aí previsto, o qual seguramente não é de natureza processual ou judicial – conforme tudo melhor se diz no ponto 2.2 supra.

Pelo que ao caso presente não é de aplicação o disposto no invocado n.º 5 do artigo 145.º do Código de Processo Civil.

Como assim, e sem necessidade de mais alargados considerandos, estamos a dizer, respondendo à questão decidenda, que é intempestiva a impugnação judicial apresentada pela impugnante, ora recorrente – como, aliás, acertadamente decidiu o despacho recorrido, o qual, por tal sinal, deve ser confirmado.

E, então, havemos de convir que ao *prazo de natureza substantiva* estabelecido no artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário para a apresentação da impugnação judicial não se aplicam as disposições previstas no artigo 145.º do Código de Processo Civil para o *prazo processual ou judicial*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Prescrição. Interrupção.

Sumário:

I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II — A instauração da execução fiscal, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, provoca o impedimento ou a interrupção da contagem do prazo de prescrição, consoante a execução tenha sido instaurada antes ou depois do início legal da contagem do prazo de prescrição.

III — Este impedimento ou interrupção da contagem do prazo prescricional só termina com a cessação do efeito interruptivo previsto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT (um ano após a paragem do processo de execução fiscal).

IV — Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

V — As contribuições para a segurança social prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data em que a respectiva obrigação deveria ser cumprida – artigo 63.º, n.º 2 da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

VI — A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do citado artigo.

VII — Aquando da citação do oponente do despacho de reversão em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento da responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Processo n.º 140/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Artur Clemente Gomes de Sousa Lopes e Outra.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Braga, não se conformando com a sentença proferida pela Mma. Juíza daquele tribunal que julgou a oposição deduzida por Artur Clemente Gomes de Sousa Lopes, residente em Vila Nova de Famalicão, à execução fiscal instaurada pela FP originariamente contra Construtirso – Construções e Obras Públicas, Lda., relativa a contribuições para a segurança social do ano de 1994, no valor total de 26.485,38 €, e contra si revertida, procedente, determinando, em consequência, a extinção da execução contra o oponente no tocante às dívidas contra si revertidas, por prescrição, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I – As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social do ano de 1994, para cobrança das quais foi instaurado a 17/11/1994 o processo de execução fiscal n.º 3590-94/1020994;

II – O prazo prescricional das contribuições e respectivos juros de mora para a Segurança Social que se encontram em discussão nos autos é de dez anos, nos termos do art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5, ou n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, contando-se tal prazo a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial, nos termos do art.º 34.º, n.º 2 do CPT;

III – A instauração da execução interrompe a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação – n.º 3 do art.º 34.º do CPT;

IV – O processo executivo esteve parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte a partir de 25/10/2001;

V – A Mma. Juiz *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas, nos termos do disposto no art.º 34.º do CPT e no n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, considerando irrelevante o período de tempo em que o processo executivo esteve avocado ao processo de falência, bem como o período relativo ao pagamento em prestações;

VI – Todavia, considerando os factos provados na douta sentença recorrida, constata-se que ainda não se encontram prescritas as contribuições do ano de 1994, por não se ter completado um período de dez anos contabilizado de acordo com as regras definidas no art.º 34.º do CPT. Isto porque desde um ano após a paragem do processo executivo até à presente data (15/1/2008) decorreu um período de tempo de 5 anos, 2 meses e 20 dias e antes da instauração não decorreu qualquer lapso de tempo para efeitos de prescrição;

VII – Essas dívidas também não se encontram prescritas de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Isto porque quando esta Lei entrou em vigor o prazo de prescrição encontrava-se interrompido e com a citação efectuada a 7/7/2006 a prescrição voltou a interromper-se, por força do disposto no n.º 3 do art.º 63.º da citada Lei. E de acordo com o disposto nos art.ºs 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil tal interrupção inutilizou para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, não começando a correr novo prazo enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo;

VIII – Decidindo como decidiu, a Mma. Juiz *a quo* não interpretou correctamente e fez errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Contra-alegando, vem o oponente dizer que:

I – As dívidas em apreço nos presentes autos – reportadas aos meses de Fevereiro a Setembro de 1994 – à data da citação do ora Recorrido para a reversão (07.07.2006) estavam **prescritas**.

II – Quer à luz do disposto no art.º 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, quer à luz do art.º 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 08 de Agosto.

III – Na verdade, à data da citação do Recorrido para a reversão já tinham decorrido os 10 anos previstos na lei primeiramente citada, como já tinham decorrido os 5 previstos na Lei n.º 17/2000, contados desde a sua entrada em vigor (04.02.2001).

IV – No caso sujeito, não há qualquer acto ou facto oponível ao ora Recorrido com capacidade para interromper qualquer dos prazos de prescrição em presença.

V – Significativo e relevante o facto de o ora Recorrido – mero devedor subsidiário – ser pessoa jurídica distinta da devedora originária (a "Construtirso"), sendo que, mesmo que de executado originário se tratasse, o processo executivo fiscal esteve parado muitos anos, sem qualquer justificação legal. Apenas devido à inércia e/ou negligência da Administração Fiscal; nunca por facto imputável ao oponente e ora Recorrido.

VI – Estas preditas conclusões estribam-se e encontram o seu fundamento nas alegações produzidas supra, as quais, com a devida vénia, se dão aqui por reproduzidas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Em 17.11.1994 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3590-94/1020994, para cobrança de contribuições à Segurança Social dos meses de Fevereiro a Setembro de 1994 contra Construtirso — Construções e Obras Públicas, Lda., no valor de 26.485,38 €;

2. Em 14.06.1995 a sociedade executada requereu o pagamento da dívida em 36 prestações, nos termos do art. 279.º do CPT;

3. Por despacho do Chefe de Finanças de 04.09.1995 foi deferido o pedido, vencendo-se a primeira prestação no mês de Outubro de 1995;

4. A executada originária pagou duas prestações;

5. Por sentença de 05.07.1996, transitada em julgado em 30.09.1996, proferida no processo n.º 167/96, do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, foi decretada a falência da executada originária;

6. A Administração Fiscal não foi paga da quantia exequenda;

7. A execução fiscal entre 30.09.1996 a 25.10.2001 foi avocada pelo Tribunal Judicial no âmbito do processo de falência;

8. A execução fiscal esteve parada entre 25.10.2001 (a data em que findou o processo de falência) e 19.05.2006 (data em que foram efectuadas diligências para a reversão);

9. Em 16.06.2006, foi notificado o oponente para audiência prévia, para efeitos de reversão, pelo ofício n.º 3539;

10. Por oficio n.º 4123 de 07.07.2006 foi o oponente citado para a reversão;

11. A presente oposição foi deduzida em 08.08.2006.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido contra a execução fiscal contra si revertida e referente a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1994, com o fundamento de que se verificava a prescrição da dívida exequenda.

Vejamos. A dívida exequenda refere-se a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1994.

À data do facto tributário estava em vigor a Lei 24/84, de 14/08, segundo a qual tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos (artigo 53., n.º 2).

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º CPT, então em vigor, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, interrompendo-se, por força do n.º 3 do mesmo preceito, com a instauração da execução, efeito esse que só cessaria se este processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, caso em que se somaria o tempo que decorresse após este período ao que tivesse decorrido até à data da autuação da execução.

Com a entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição destas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos.

Para determinar qual o prazo aqui aplicável há que atentar, então, ao que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

É que, como se diz no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, "… se o legislador entendeu encurtar o prazo é porque considerou excessivo o anterior – daí que o prazo mais curto se aplique à dívida cujo prazo já esteja em curso. Mas para que assim se não aplique retroactivamente a lei, defraudando o credor, que não podia contar com o encurtamento do prazo, o novo só começa a correr com a vigência da lei que o consagra. Por outro lado, para que também o devedor não saia prejudicado, garante-se-lhe que nunca da aplicação da lei nova resultará um prazo mais extenso do que o fixado na lei antiga".

Por outro lado, também como se refere no aresto citado, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

No caso em apreço, nos termos do artigo 34.º CPT, o prazo de prescrição deveria iniciar-se em 1/1/1995 por se tratar de dívidas de 1994, interrompendo-se o mesmo se entretanto ocorresse algum facto interruptivo previsto no citado preceito.

Sucede, porém, que nessa data se encontrava já instaurada execução fiscal com vista à cobrança das referidas dívidas, pois a respectiva execução fiscal foi instaurada em 17/11/1994 (n.º 1 do probatório).

Deste modo, de harmonia com o disposto no 3.º do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, a instauração da execução fiscal é causa ou factor interruptivo, impeditivo do decurso do prazo de prescrição.

Como tal, a instauração da execução fiscal determina a interrupção, o impedimento do decurso do prazo de prescrição que se tenha iniciado; e, por evidente paridade de razão, a instauração da execução acarreta, de igual modo, o impedimento do início, que ainda se não tenha dado, da contagem do prazo de prescrição fixado na lei.

Nesta hipótese, a contagem do prazo de prescrição há-de iniciar-se, como se diz no acórdão desta Secção de 11/10/2006, proferido no recurso n.º 713/05, "quando se tenha dado o acontecimento típico previsto na lei, propício a libertar o tempo prescricional, impedido de andar pela instauração da execução fiscal. E esse acontecimento fautor da libertação do prazo de prescrição é, sem dúvida, de acordo com a lei, a paragem da execução fiscal por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte. Só após o decurso de um ano sobre o início da paragem do processo de execução fiscal é que a contagem do prazo de prescrição tem a liberdade para voltar a andar (ou iniciar o seu andamento, se for esse o caso)".

Daí que o prazo que se deveria iniciar em 1/1/1995 não chegou sequer a começar a correr nessa data por se encontrar já pendente execução fiscal.

E se, de acordo com o n.º 8 do probatório fixado, tal execução fiscal só esteve parada entre 25/10/2001 e 19/05/2006, só a partir de 25/10/2002 então se iniciaria a contagem do prazo de prescrição.

Razão por que, à data em que entrou em vigor a Lei 17/2000, de 14 de Agosto, e que fixou em cinco anos o prazo de prescrição, faltasse menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior.

E, por isso, de acordo com o disposto no artigo 297.º CC, é aqui aplicável o novo prazo de prescrição.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, terminaria sempre em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07 do STA, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente.

A não ser que, no domínio desta nova Lei, ocorresse qualquer facto a que ela própria reconhecesse efeito suspensivo ou interruptivo.

Ora, nos termos do artigo 63.º, n.º 3 da citada Lei 17/2000, a prescrição só se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Significa isto que, com a vigência desta Lei, a execução deixou de ter só por si o efeito interruptivo já enunciado, sendo necessário agora a realização de alguma diligência administrativa conducente à liquidação ou à cobrança da dívida com conhecimento do responsável pelo pagamento desta.

E, assim sendo, aquando da notificação do despacho de reversão ao oponente em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Desta forma, por se mostrar já prescrita a dívida exequenda, é de manter a decisão recorrida que julgou a oposição procedente, determinando a extinção da execução contra o oponente, ora recorrido, no tocante às dívidas contra si revertidas, ainda que com a presente fundamentação.

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

Sem custas.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa* (com a declaração de voto em anexo).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas não a totalidade da fundamentação.

1 – A meu ver, a parte final do n.º 1 do art. 297º do CC que determina a aplicação do prazo da lei antiga, contado desde o seu início, quando a prescrição terminar, dessa forma, mais cedo do que aplicando a lei nova desde a sua entrada em vigor, não se justifica por qualquer preocupação legislativa de não prejudicar o devedor, pois, como patenteia o n.º 2 do mesmo art. 297º, em matéria de prescrição o legislador não tem preocupações desse tipo, uma vez que, no caso de a lei nova aumentar o prazo, ele se aplica sempre imediatamente aos prazos em curso.

A justificação daquela parte final do n.º 1 do art. 297º, que consubstancia uma restrição à regra da primeira parte, justifica-se por nas situações em que o prazo pela lei antiga terminar mais cedo não se justificar a aplicação daquela regra: na verdade, se o legislador, com a nova lei, quis estabelecer um prazo de prescrição mais curto, não se poderia justificar que da sua aplicação viesse a resultar um prazo ainda mais longo do que o que resultava da lei antiga.

2 – A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4-2-2001 e não 6-2-2001, pelas razões que refiro em voto de vencido proferido no acórdão de 28-11-2007, recurso n.º 533/07.

Por isso, o prazo de cinco anos contado da sua entrada em vigor terminou em 4-2-2006.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Prescrição. Interrupção.

Sumário:

I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II — A instauração da execução fiscal, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, provoca o impedimento ou a interrupção da contagem do prazo de prescrição, consoante a execução tenha sido instaurada antes ou depois do início legal da contagem do prazo de prescrição.

III — Este impedimento ou interrupção da contagem do prazo prescricional só termina com a cessação do efeito interruptivo previsto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT (um ano após a paragem do processo de execução fiscal).

IV — Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

V — As contribuições para a segurança social prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data em que a respectiva obrigação deveria ser cumprida – artigo 63.º, n.º 2 da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

VI — A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do citado artigo.

VII — Aquando da citação do oponente do despacho de reversão em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento da responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Processo n.º: 177/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Mário Cardoso Freire e Outra.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Braga, não se conformando com a sentença proferida pela Mma. Juíza daquele tribunal que julgou a oposição deduzida por Mário Cardoso Freire, residente em Braga, à execução fiscal instaurada pela FP originariamente contra Construtirso – Construções e Obras Públicas, Lda., relativa a contribuições para a segurança social do ano de 1994, no valor total de 26.485,38 €, e contra si revertida, procedente, determinando, em consequência, a extinção da execução contra o oponente no tocante às dívidas contra si revertidas, por prescrição, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I – As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social do ano de 1994, para cobrança das quais foi instaurado a 17/11/1994 o processo de execução fiscal n.º 3590-94/1020994;

II – O prazo prescricional das contribuições e respectivos juros de mora para a Segurança Social que se encontram em discussão nos autos é de dez anos, nos termos do art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5, ou n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, contando-se tal prazo a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial, nos termos do art. º 34.º, n.º 2 do CPT;

III – A instauração da execução interrompe a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação – n.º 3 do art.º 34.º do CPT;

IV – O processo executivo esteve parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte a partir de 25/10/2001;

V – A Mma. Juiz *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas, nos termos do disposto no art.º 34.º do CPT e no n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, considerando irrelevante o período de tempo em que o processo executivo esteve avocado ao processo de falência, bem como o período relativo ao pagamento em prestações;

VI – Todavia, considerando os factos provados na douta sentença recorrida, constata-se que ainda não se encontram prescritas as contribuições do ano de 1994, por não se ter completado um período de dez anos contabilizado de acordo com as regras definidas no art.º 34.º do CPT. Isto porque desde um ano após a paragem do processo executivo até à presente data (15/1/2008) decorreu um período de tempo de 5 anos, 2 meses e 20 dias e antes da instauração não decorreu qualquer lapso de tempo para efeitos de prescrição;

VII – Essas dívidas também não se encontram prescritas de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Isto porque quando esta Lei entrou em vigor o prazo de prescrição encontrava-se interrompido e com a citação efectuada a 7/7/2006 a prescrição voltou a interromper-se, por força do disposto no n.º 3 do art.º 63.º da citada Lei. E de acordo com o disposto nos art.ºs 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil tal interrupção inutilizou para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, não começando a correr novo prazo enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo;

VIII – Decidindo como decidiu, a Mma. Juiz *a quo* não interpretou correctamente e fez errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Contra-alegando, vem o oponente dizer que:

I – As dívidas em apreço nos presentes autos – reportadas aos meses de Fevereiro a Setembro de 1994 – à data da citação do ora Recorrido para a reversão (07.07.2006) estavam **prescritas**.

II – Quer à luz do disposto no art.º 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, quer à luz do art.º 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 08 de Agosto.

III – Na verdade, à data da citação do Recorrido para a reversão já tinham decorrido os 10 anos previstos na lei primeiramente citada, como já tinham decorrido os 5 previstos na Lei n.º 17/2000, contados desde a sua entrada em vigor (04.02.2001).

IV – No caso sujeito, não há qualquer acto ou facto oponível ao ora Recorrido com capacidade para interromper qualquer dos prazos de prescrição em presença.

V – Significativo e relevante o facto de o ora Recorrido – mero devedor subsidiário – ser pessoa jurídica distinta da devedora originária (a "Construtirso"), sendo que, mesmo que de executado originário se tratasse, o processo executivo fiscal esteve parado muitos anos, sem qualquer justificação legal. Apenas devido à inércia e/ou negligência da Administração Fiscal; nunca por facto imputável ao oponente e ora Recorrido.

VI – Estas preditas conclusões estribam-se e encontram o seu fundamento nas alegações produzidas supra, as quais, com a devida vénia, se dão aqui por reproduzidas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Em 17.11.1994 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3590-94/1020994, para cobrança de contribuições à Segurança Social dos meses de Fevereiro a Setembro de 1994 contra Construtirso — Construções e Obras Públicas, Lda., no valor de 26.485,38 €;

2. Em 14.06.1995 a sociedade executada requereu o pagamento da dívida em 36 prestações, nos termos do art.º 279.º do CPT;

3. Por despacho do Chefe de Finanças de 04.09.1995 foi deferido o pedido, vencendo-se a primeira prestação no mês de Outubro de 1995;

4. A executada originária pagou duas prestações;

5. Por sentença de 05.07.1996, transitada em julgado em 30.09.1996, proferida no processo n.º 167/96, do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, foi decretada a falência da executada originária;

6. A Administração Fiscal não foi paga da quantia exequenda;

7. A execução fiscal entre 30.09.1996 a 25.10.2001 foi avocada pelo Tribunal Judicial no âmbito do processo de falência;

8. A execução fiscal esteve parada entre 25.10.2001 (a data em que findou o processo de falência) e 19.05.2006 (data em que foram efectuadas diligências para a reversão);

9. Em 16.06.2006, foi notificado o oponente para audiência prévia, para efeitos de reversão, pelo ofício n.º 3539;

10. Por oficio n.º 4142 de 07.07.2006 foi o oponente citado para a reversão;

11. A presente oposição foi deduzida em 08.08.2006.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido contra a execução fiscal contra si revertida e referente a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1994, com o fundamento de que se verificava a prescrição da dívida exequenda.

Vejamos. A dívida exequenda refere-se a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1994.

À data do facto tributário estava em vigor a Lei 24/84, de 14/08, segundo a qual tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos (artigo 53., n.º 2).

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º CPT, então em vigor, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, interrompendo-se, por força do n.º 3 do mesmo preceito, com a instauração da execução, efeito esse que só cessaria se este processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, caso em que se somaria o tempo que decorresse após este período ao que tivesse decorrido até à data da autuação da execução.

Com a entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição destas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos.

Para determinar qual o prazo aqui aplicável há que atentar, então, ao que estabelece o artigo 297. º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

É que, como se diz no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, "… se o legislador entendeu encurtar o prazo é porque considerou excessivo o anterior – daí que o prazo mais curto se aplique à dívida cujo prazo já esteja em curso. Mas para que assim se não aplique retroactivamente a lei, defraudando o credor, que não podia contar com o encurtamento do prazo, o novo só começa a correr com a vigência da lei que o consagra. Por outro lado, para que também o devedor não saia prejudicado, garante-se-lhe que nunca da aplicação da lei nova resultará um prazo mais extenso do que o fixado na lei antiga".

Por outro lado, também como se refere no aresto citado, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

No caso em apreço, nos termos do artigo 34.º CPT, o prazo de prescrição deveria iniciar-se em 1/1/1995 por se tratar de dívidas de 1994, interrompendo-se o mesmo se entretanto ocorresse algum facto interruptivo previsto no citado preceito.

Sucede, porém, que nessa data se encontrava já instaurada execução fiscal com vista à cobrança das referidas dívidas, pois a respectiva execução fiscal foi instaurada em 17/11/1994 (n.º 1 do probatório).

Deste modo, de harmonia com o disposto no 3.º do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, a instauração da execução fiscal é causa ou factor interruptivo, impeditivo do decurso do prazo de prescrição.

Como tal, a instauração da execução fiscal determina a interrupção, o impedimento do decurso do prazo de prescrição que se tenha iniciado; e, por evidente paridade de razão, a instauração da execução acarreta, de igual modo, o impedimento do início, que ainda se não tenha dado, da contagem do prazo de prescrição fixado na lei.

Nesta hipótese, a contagem do prazo de prescrição há-de iniciar-se, como se diz no acórdão desta Secção de 11/10/2006, proferido no recurso n.º 713/05, "quando se tenha dado o acontecimento típico previsto na lei, propício a libertar o tempo prescricional, impedido de andar pela instauração da execução fiscal. E esse acontecimento fautor da libertação do prazo de prescrição é, sem dúvida, de acordo com a lei, a paragem da execução fiscal por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte. Só após o decurso de um ano sobre o início da paragem do processo de execução fiscal é que a contagem do prazo de prescrição tem a liberdade para voltar a andar (ou iniciar o seu andamento, se for esse o caso)".

Daí que o prazo que se deveria iniciar em 1/1/1995 não chegou sequer a começar a correr nessa data por se encontrar já pendente execução fiscal.

E se, de acordo com o n.º 8 do probatório fixado, tal execução fiscal só esteve parada entre 25/10/2001 e 19/05/2006, só a partir de 25/10/2002 então se iniciaria a contagem do prazo de prescrição.

Razão por que, à data em que entrou em vigor a Lei 17/2000, de 14 de Agosto, e que fixou em cinco anos o prazo de prescrição, faltasse menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior.

E, por isso, de acordo com o disposto no artigo 297.º CC, é aqui aplicável o novo prazo de prescrição.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, terminaria sempre em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07 do STA, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente.

A não ser que, no domínio desta nova Lei, ocorresse qualquer facto a que ela própria reconhecesse efeito suspensivo ou interruptivo.

Ora, nos termos do artigo 63.º, n.º 3 da citada Lei 17/2000, a prescrição só se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Significa isto que, com a vigência desta Lei, a execução deixou de ter só por si o efeito interruptivo já enunciado, sendo necessário agora a realização de alguma diligência administrativa conducente à liquidação ou à cobrança da dívida com conhecimento do responsável pelo pagamento desta.

E, assim sendo, aquando da notificação do despacho de reversão ao oponente em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência

de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Desta forma, por se mostrar já prescrita a dívida exequenda, é de manter a decisão recorrida que julgou a oposição procedente, determinando a extinção da execução contra o oponente, ora recorrido, no tocante às dívidas contra si revertidas, ainda que com a presente fundamentação.

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

Sem custas.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *António Calhau* (Relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa* (com a declaração de voto anexo)

Votei a decisão, mas não a totalidade da fundamentação

1 – A meu ver, a parte final do n.º 1 do art.º 297º do CC que determina a aplicação do prazo da lei antiga, contado desde o seu início, quando a prescrição terminar, dessa forma, mais cedo do que aplicando a lei nova desde a sua entrada em vigor, não se justifica por qualquer preocupação legislativa de não prejudicar o devedor, pois, como patenteia o n.º 2 do mesmo art.º 297º, em matéria de prescrição o legislador não tem preocupações desse tipo, uma vez que, no caso de a lei nova aumentar o prazo, ele se aplica sempre imediatamente aos prazos em curso.

A justificação daquela parte final do n.º 1 do art.º 297º, que consubstancia uma restrição à regra da primeira parte, justifica-se por nas situações em que o prazo pela lei antiga terminar mais cedo não se justificar a aplicação daquela regra: na verdade, se o legislador, com a nova lei, quis estabelecer um prazo de prescrição mais curto, não se poderia justificar que da sua aplicação viesse a resultar um prazo ainda mais longo do que o que resultava da lei antiga.

2 – A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4-2-2001 e não 6-2-2001, pelas razões que refiro em voto de vencido proferido no acórdão de 28-11-2007, recurso n.º 533/07.

Por isso, o prazo de cinco anos contado da sua entrada em vigor terminou em 4-2-2006.

Lisboa 16 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Manifestação de fortuna. Avaliação indirecta da matéria colectável. Rendimento padrão. Rendimento tributável.

Sumário

I — Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

II — Verificadas tais situações cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

III — Quando o sujeito passivo não faça essa prova, e não existam indícios fundados que permitam à AF fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição.

IV — O valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).

V — Ao considerar que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada pela recorrente no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, fez o Mmo. Juiz "a quo" errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT.

Processo n.º: 234/08-30.
Recorrente: Director de Finanças de Lisboa.
Recorrida: Ana Isabel Seoane Seoane.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente o recurso interposto por Ana Isabel Seoane Seoane, com os sinais dos autos, e, em consequência, anulou o seu despacho que fixara à recorrente o rendimento tributável, a enquadrar na categoria G do IRS, referente ao ano de 2004, no valor de € 131.682,65, dela vem o Director de Finanças de Lisboa recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I – A douta sentença ao decidir conceder provimento ao recurso fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos e violou os n.ºs 1, 3 e 4 do art.º 89.º-A da LGT.

II – Entendeu a sentença recorrida que, pelo facto de a então recorrente – em sede de recurso judicial – ter justificado uma parte da proveniência do valor da aquisição, não se encontravam verificados os pressupostos legais para aplicação do método indirecto.

III – O artigo 89.º-A da LGT foi aditado à LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, onde ficou determinado que, em certas circunstâncias, designadas como manifestações de fortuna, fosse possível não aceitar como correctas as correspondentes declarações de rendimento feitas pelos contribuintes, titulares daquelas situações (se as mesmas exprimissem rendimento manifestamente insuficiente para o acesso às mesmas), fixando-se os critérios de avaliação e decisão das situações.

IV – Invertido o ónus da prova, teria o contribuinte de demonstrar que os rendimentos por si declarados correspondem à verdade, o que passa por demonstrar que os recursos financeiros utilizados na identificada manifestação de fortuna evidenciada tiveram uma fonte diversa de rendimentos tributados em IRS (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

V – No caso vertente, a recorrente não provou factos susceptíveis de infirmar o juízo permitido pelo artigo 89.º-A da LGT na fixação de rendimento padrão apurado nos termos do n.º 4 do mesmo artigo.

VI – Ora o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT determina que o rendimento padrão se obtém calculando **20% do valor de aquisição**. E, assim, o valor dos fundos recebidos pelo contribuinte provenientes de rendimentos que não estejam obrigados a ser declarados não devem ser subtraídos ao valor da aquisição no cálculo do rendimento padrão.

VII – A questão de direito que se coloca é a de saber se o "valor de aquisição" para efeitos do disposto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT deve ser entendido como o preço efectivamente pago pelo imóvel ou se a esse valor deve ser subtraído o montante cuja origem a recorrente justificou.

VIII – A jurisprudência citada, nomeadamente o Acórdão do STA de 06/06/2007, Rec. 390/07, segue o entendimento de que "*se se verificar uma desproporção superior a 50% entre esses valores, o contribuinte terá de explicar à Administração Fiscal onde obteve o dinheiro necessário para tais investimentos e não apenas parte.*

Cf. Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul de 20.04.2006, recurso 1090/06: «o valor de aquisição das manifestações de fortuna deve obter justificação cabal e total e não apenas parcial»".

IX – Assim como se retira do Ac. do TCA Sul no Rec. 01678/07, de 20/03/2007, que se deve considerar como valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.

X – Na verdade, a contribuinte *tem o ónus de comprovar a totalidade da proveniência do capital dispendido*. Pelo que, não se aceita a possibilidade de comprovação parcial do valor de aquisição das fracções em causa a fim de ser tomado como referência para o cálculo do rendimento padrão.

XI – A douta sentença violou o disposto no artigo 89.º-A da LGT ao reconhecer a possibilidade de justificar parcialmente a proveniência do capital dispendido.

XII – Por tudo o supra exposto, ao não o ter assim considerado, a sentença recorrida fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT, motivo pelo qual não deve ser mantida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Com interesse para a decisão, mostram-se provados os seguintes factos:

A) – Em 30/05/2001 foi celebrado entre a ora recorrente e a sociedade "Carlos Gomes & Filhos – Empreendimentos Imobiliários, SA" o contrato-promessa cuja cópia consta de fls. 10 e 11 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida através do qual a referida sociedade prometeu vender e a aqui recorrente prometeu comprar a fracção autónoma designada provisoriamente pelo n.º 6, correspondente a um armazém a construir num terreno sito no lugar de Vilar do Senhor, freguesia de Vila Nova da Telha, concelho da Maia, descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 01635/040898 e inscrito na matriz daquela freguesia sob o art.º 114, pelo preço de 42.000.000$00, a pagar da seguinte forma:

a) Na data da celebração do contrato, a título de sinal, a quantia de 16.000.000$00;

b) Até 30/11/2001, a título de reforço de sinal, a quantia de 16.000.000$00;

c) Na data da celebração da escritura de compra e venda, a quantia de 10.000.000$00.

B) – Em 30/05/2001 foi celebrado entre a ora recorrente e a sociedade "Carlos Gomes & Filhos – Empreendimentos Imobiliários, SA" o contrato-promessa cuja cópia consta de fls. 12 e 13 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida através do qual a referida sociedade prometeu vender e a aqui recorrente prometeu comprar a fracção autónoma designada provisoriamente pelo n.º 7, correspondente a um armazém a construir num terreno sito no lugar de Vilar do Senhor, freguesia de Vila Nova da Telha, concelho da Maia, descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 01635/040898 e inscrito na matriz daquela freguesia sob o art.º 114, pelo preço de 45.000.000$00, a pagar da seguinte forma:

a) Na data da celebração do contrato, a título de sinal, a quantia de 17.000.000$00;

b) Até 30/11/2001, a título de reforço de sinal, a quantia de 17.000.000$00;

c) Na data da celebração da escritura de compra e venda, a quantia de 11.000.000$00.

C) – Em 30/05/2001 foi celebrado entre a ora recorrente e a sociedade "Carlos Gomes & Filhos – Empreendimentos Imobiliários, SA" o contrato-promessa cuja cópia consta de fls. 14 e 15 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida através do qual a referida sociedade prometeu vender e a aqui recorrente prometeu comprar a fracção autónoma designada provisoriamente pelo n.º 8, correspondente a um armazém a construir num terreno sito no lugar de Vilar do Senhor, freguesia de Vila Nova da Telha, concelho da Maia, descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 01635/040898 e inscrito na matriz daquela freguesia sob o art.º 114, pelo preço de 45.000.000$00, a pagar da seguinte forma:

a) Na data da celebração do contrato, a título de sinal, a quantia de 17.000.000$00;

b) Até 30/11/2001, a título de reforço de sinal, a quantia de 17.000.000$00;

c) Na data da celebração da escritura de compra e venda, a quantia de 11.000.000$00.

D) – Para pagamento do reforço de sinal correspondente aos contratos-promessa referidos em A), B) e C), pelo pai da ora recorrente, Armindo Seonae Seoane, foi emitido, em 14/01/2002, o cheque cuja cópia consta de fls. 80 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, sacado sobre o Banco Espírito Santo, balcão do Rossio, no montante de € 249.398,95, à ordem da sociedade promitente vendedora.

E) – Em 10/04/2003, foi celebrado entre a ora recorrente e a Caixa Económica Montepio Geral, avalizado por seus pais, Armindo Seonae Seoane e Maria Seonae Seoane, o contrato de abertura de crédito em conta corrente, no valor de € 500.000,00, cuja cópia faz parte do Anexo IV, junto ao relatório da inspecção tributária que consta do processo administrativo apenso, e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

F) – No dia 21 de Julho de 2004, por escritura pública outorgada na Secretaria Notarial de Matosinhos, a aqui recorrente comprou à sociedade "Carlos Gomes & Filhos – Empreendimentos Imobiliários, SA", pelo preço global de € 658.413,24, as seguintes fracções autónomas:

- Fracção autónoma designada pela letra "F", correspondente a um armazém designado pelo número seis, com entrada pelo n.º 31;

- Fracção autónoma designada pela letra "G", correspondente a um armazém designado pelo número sete, com entrada pelo n.º 45;

- Fracção autónoma designada pela letra "H", correspondente a um armazém designado pelo número oito, com entrada pelo n.º 51;

As ditas fracções autónomas fazem parte do prédio urbano, afecto ao regime da propriedade horizontal, sito na Rua de nome a designar, n.ºs 20 a 52, freguesia de Vila Nova da Telha, concelho da Maia, descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 1635, daquela freguesia, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo provisório P 2774 – Anexo I, junto ao relatório da inspecção tributária que consta do processo administrativo apenso.

G) – Assinado pelo pai da ora recorrente, Armindo Seonae Seoane, foi emitido, em 21/07/2004, o cheque cuja cópia consta de fls. 75 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, sacado

sobre o Montepio Geral, balcão de Carnide – Lisboa, sendo a ora recorrente a primeira titular da conta, no montante de € 159.615,33, à ordem da sociedade vendedora, referida em F).

H) – A aqui recorrente, em sede de IRS, declarou, com referência ao ano de 2004, um rendimento global de € 29.655,12 – Anexo II, junto ao relatório da inspecção tributária que consta do processo administrativo apenso.

I) – Em cumprimento da ordem de serviço interna n.º OI 200700516, foi aberto um procedimento de inspecção, com vista à comprovação da capacidade aquisitiva da ora recorrente, compatível com o rendimento declarado, referido em H), ao abrigo do disposto no art.º 89.º-A da LGT.

J) – No âmbito do procedimento de inspecção, referido em I), a ora recorrente foi notificada para exercer o direito de audição, nos termos que constam do ofício junto como Anexo III ao relatório da inspecção tributária que consta do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

K) – Na sequência da notificação, referida em J), a ora recorrente exerceu o direito de audição por escrito e juntou documentos, conforme Anexo IV junto ao relatório da inspecção tributária que consta do processo administrativo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

L) – Na sequência do exercício do direito de audição, referido em K), foram solicitados à ora recorrente esclarecimentos, nos termos que constam do ofício cuja cópia foi junta como Anexo V ao relatório da inspecção tributária, que consta do processo administrativo apenso, e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

M) – Em 16/07/2007, foi proferido, pelo Sr. Director de Finanças de Lisboa, despacho de concordância com a informação e parecer exarados no relatório de inspecção, que consta do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido, que fixou à recorrente o rendimento tributável de € 131.682,65, a enquadrar na categoria G) do IRS e referente ao ano de 2004.

N) – O requerimento inicial do presente recurso deu entrada em juízo em 03/09/2007.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pelo Mmo. Juiz do TT de Lisboa que anulou o despacho do Director de Finanças de Lisboa que fixou à ora recorrida a matéria colectável pelo método indirecto, ao abrigo do disposto no artigo 89.º-A da LGT, referente ao ano de 2004, a enquadrar na categoria G do IRS.

Desse despacho recorrera para aquele tribunal a contribuinte, alegando, em síntese, a falta de instauração de um procedimento inspectivo externo de acordo com o RCPIT, a falta de competência do chefe de divisão para praticar os actos do procedimento administrativo, a falta de fundamentação, a inexistência de indícios de outros rendimentos da recorrente e a ilegalidade traduzida em se ter considerado como rendimento da categoria G a totalidade do rendimento padrão.

Considerou-se, então, na decisão recorrida que, embora à data da prolação daquele despacho, em face dos elementos de que a Administração Tributária dispunha, estivessem preenchidos os pressupostos legais para a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, face à justificação parcial dos rendimentos obtidos efectuada pela contribuinte no âmbito do presente recurso, já não existia desproporção superior a 50%, para menos, entre o rendimento declarado e o rendimento padrão resultante da tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, pelo que já não se justificaria a fixação da matéria colectável pelo método indirecto.

E, assim sendo, concluiu-se pela procedência do recurso apresentado pela contribuinte, ficando prejudicada a apreciação das demais questões por ela suscitadas, e anulou-se o despacho recorrido do DF de Lisboa que fixara àquela o rendimento colectável para efeitos de IRS referente ao ano de 2004 pelo método indirecto.

É desta decisão que vem, pois, o DF de Lisboa recorrer para este STA, alegando ter o Mmo. Juiz "a quo" feito uma errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT.

Vejamos. Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

Entre as manifestações de fortuna constantes da referida tabela está a aquisição de imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 50.000 contos no ano em causa ou nos três anos anteriores, adquiridos pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, ou a sua fruição, se adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.

Verificadas tais situações cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

Quando o sujeito passivo não faça essa prova, e não existam indícios fundados que permitam à AF fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição.

Assim, no caso em apreço, para que se procedesse à avaliação indirecta da matéria colectável, de acordo com as disposições legais aqui aplicáveis e supra mencionadas, seria necessário que a contribuinte tivesse declarado um rendimento inferior a 50% do rendimento padrão resultante da tabela constante do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Ou seja, estando evidenciada manifestação de fortuna, nos termos da referida tabela (aquisição de imóveis de valor superior a 250.000,00 €), pois a contribuinte adquiriu fracções autónomas no valor global de 658.413,24 €, e sendo o rendimento padrão aí previsto de 20% do valor de aquisição dos imóveis em causa (131.682,65 €), é evidente que o rendimento declarado de 29.655,12 € é inferior a 50 % do rendimento padrão (65.841,33 €), pelo que se impunha a avaliação indirecta da matéria colectável.

E, verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável, cabia ao sujeito passivo a prova de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada.

Sendo certo que, não fazendo o sujeito passivo tal prova, se deve considerar como rendimento tributável em sede de IRS, pelo menos, o rendimento padrão, ou seja, neste caso, 20% do valor de aquisição dos imóveis – 131.682,65 €, exactamente o valor fixado no despacho de que a contribuinte recorreu para o TT de Lisboa.

Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" que, pelo facto de a contribuinte ter em sede de recurso judicial justificado uma parte da proveniência do valor de aquisição dos imóveis, se não justificava já o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável, pois já não existia desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão, entendido este como 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado.

Tal interpretação não tem, porém, qualquer correspondência com a norma aplicável, pois em nenhuma situação a lei manda subtrair ao valor de aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão.

Este apura-se determinando 20% do valor de aquisição e serve, numa primeira fase, para verificar se o rendimento declarado é desproporcionado em pelo menos 50% desse valor.

Se essa situação ocorrer, estão verificados os pressupostos legais para o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável, cabendo, então, ao sujeito passivo o ónus da prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade.

E de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

Em suma, como refere o Exmo. PGA no seu parecer, o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).

Ao considerar que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada pela recorrente no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, fez o Mmo. Juiz "a quo" errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT.

Razão por que a decisão recorrida se não pode, assim, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e ordenar a baixa dos autos ao tribunal "a quo" para que aí se conheça das questões suscitadas pela recorrente e que ficaram prejudicadas por aquela decisão.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Taxa de ocupação do subsolo. Utilização de infra-estruturas já existentes. TVTEL.

Sumário:

I — Se o contribuinte interligou a sua infra-estrutura com a da Portugal Telecom, aproveitando para o efeito as condutas desta, não pode aquele ser tributado com a taxa de ocupação do subsolo.

II — Na verdade, não é o contribuinte quem ocupa, para efeito de incidência do artº 19º, alínea c) da Lei n.º 42/98 de 6/8 (Lei das Finanças Locais), o subsolo, pois as condutas estão associadas à rede básica de comunicações concessionada à Portugal Telecom e não à infra-estrutura daquele.

III — Para efeitos de tributação é irrelevante se em tais condutas está apenas a rede da Portugal Telecom ou se esta se encontra interligada a redes de outros operadores ou, até, se as condutas estão vazias.

IV — Na verdade, as condutas foram instaladas no subsolo precisamente para possibilitar a instalação dos restantes meios físicos que permitem as telecomunicações.

V — E a incidência da taxa é, tão só, a ocupação do subsolo, no ponto efectuada pelas ditas condutas, pelo que é desprezível o que se passa dentro delas.

Processo n.º 906/07-30.
Recorrente: Câmara Municipal do Porto.
Recorrido: TVTEL – Grande Porto – Comunicações, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Câmara Municipal do Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial que a TVTEL - Grande Porto - Comunicações, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra os actos de liquidação de taxas devidas pela ocupação do subsolo, relativas ao ano de 2001, no valor global de 15.490.650$00 e € 8.581,50, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- A recorrida, no âmbito da sua actividade distribui por cabo para terceiros serviços de telecomunicações, fazendo uma ocupação acrescida do domínio público municipal da qual retira vantagens

2- Por tal ocupação, e de acordo com a Lei das Finanças Locais é devido o pagamento de taxas pela ocupação do domínio público municipal.

3- O contrato celebrado entre a PT e a impugnante tem unicamente eficácia inter partes, a que a recorrente é alheia.

4- Quanto à referida isenção por parte da PT esta infringe de modo ostensivo os mais elementares princípios de direito comunitário, designadamente em sede de concorrência

5- A taxa tem sempre como causa a prestação de qualquer serviço ou utilização de bens semipúblicos

6- A vantagem económica da recorrida, está não na ocupação das tubagens e tubos de terceiro, mas do espaço em si, da passagem e atravessamento de um espaço pertença do domínio público municipal

7- Se o sujeito adquire um proveito, um ganho patrimonial, sem que tenha desenvolvido qualquer esforço para tal, legitima-se o estado a adquirir uma parte desse ganho, canalizando-o para a satisfação das necessidades públicas ou para outros agentes, integrando-se no conceito de taxa.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, uma vez que "a partilha das condutas (pertencentes Portugal Telecom, SA) para instalação de cabulagem com outros operadores económicos não anula a utilização individualizada nem o benefício económico específico que a impugnante extrai daquela utilização. Neste contexto a cobrança das taxas pelo município tem fundamento legal (art. 19º alínea c) Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, 6 Agosto).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A Impugnante é uma empresa cuja actividade insere-se no domínio das telecomunicações, operando em rede de distribuição por cabo (cfr. depoimento da testemunha Luís Filipe Alves Baldaque de Marinho Fernandes);

b) A TVTEL é detentora da necessária licença de operador de redes públicas de comunicações, concretamente, de distribuição por cabo (cfr. doc. junto a fls. 146 a 150 dos presentes autos e depoimento das testemunhas Luís Filipe Alves Baldaque de Marinho Fernandes, Mónica Raquel Cardoso Pereira da Silva);

c) No âmbito da referida autorização de operador de rede de distribuição por cabo, foi permitido à impugnante exercer a sua actividade na zona geográfica do Porto, Vila Nova de Gaia, Matosinhos, Maia e Valongo (cfr. doc. junto a fls. 146 a 150 dos presentes autos);

d) No desenvolvimento da sua actividade, a TVTEL ficou autorizada a instalar infra-estruturas, bem como, os seus próprios meios de comunicação via satélite ou contratar operadores licenciados para o efeito de transporte do respectivo sinal entre um ponto externo à respectiva rede e os centros de distribuição da mesma cfr. doc. junto a fls. 146 a 150 dos presentes autos);

e) Por força da autorização n.º ICP-03/ORDC a utilização da rede de distribuição por cabo obedece ao preceituado no Decreto Lei n.º 381-A/97 de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 92/99, de 23 de Março, no regulamento de Exploração dos Serviços de Telecomunicações de Uso Público, aprovado pelo Decreto Lei n.º 290-B/99, de 30 de Julho, bem como demais legislação aplicável ao sector das comunicações, sendo que o fornecimento da capacidade da rede de distribuição por cabo a terceiras entidades obedece ao regime fixado no Regulamento de Exploração de Redes Públicas de Telecomunicações aprovado em anexo ao Decreto Lei n.º 290-A/99 de 30 de Julho (cfr. doc. junto a fls. 146 a 150 dos presentes autos);

f) Para o exercício da sua actividade, a TVTEL foi autorizada a locar a terceiros a capacidade de transmissão, nomeadamente de interligar a respectiva rede com a rede básica de telecomunicações (cfr. doc. junto a fls. 146 a 150 dos presentes autos e depoimento das testemunhas Luís Filipe Alves Baldaque de Marinho Fernandes, Mónica Raquel Cardoso Pereira da Silva);

g) No âmbito do acordo de locação celebrado, a TVTEL utiliza as infra-estruturas disponibilizadas pela Portugal Telecom, S.A., as quais são constituídas por "espaço em conduta", obrigando-se aquela a proceder à respectiva ocupação segundo as indicações da PT, S.A. (tubo vago ou tubo partilhado), devendo os cabos instalados pela operadora interessada ser etiquetados com a identificação da Impugnante, e na eventualidade de ser necessária qualquer intervenção, a mesma deve fornecer à proprietária das condutas, com a devida antecedência, um cronograma dos trabalhos a realizar pela TVTEL, e a indicação do empreiteiro que realiza esses mesmos trabalhos (cfr. doc. junto a fls. 189 e depoimento das testemunhas Luís Filipe Alves Baldaque de Marinho Fernandes, Mónica Raquel Cardoso Pereira da Silva).

h) Nos termos do acordo celebrado, todos os danos causados pela Impugnante nas infra-estruturas da Portugal-Telecom, S.A., nomeadamente, na rede de cabos, são responsabilidade da TVTEL, devendo tais ocorrências ser comunicadas de imediato àquela para que sejam efectuadas as reposições do serviço afectado nos tempos exigidos pelo ICP.

I) Nas condutas da Portugal Telecom, S.A. "circulam", não só, cabos da impugnante, como da própria PT e da TV Cabo (cfr. depoimento da Luís Filipe Alves Baldaque de Marinho Fernandes e Mónica Raquel Cardoso Pereira da Silva);

j) Foram, liquidadas taxas pela ocupação da via pública correspondentes às condutas em subsolo constantes no projecto identificadas sob as siglas PT05, PT03, PT02, PT01, PT01 aditamento, PT04, PT06, PT07, PT08, PT10, PT12, PT13, PT14, PT16, PTI7, PT18, PT19, PT20, PT15, PT21, PT11, PT22, PT23, PT24, PT25, PT27, PT28, PT29, PT26, PT31, PT32, PT34, PT36 e PT33, PT30, PT35, PT38, no valor respectivamente de PTE 15.490.650$00 e €8.581,50 (cfr. documentos juntos a fls.14 a 38 dos presentes autos);

k) Em 03.01.2001 a Impugnante reclamou do acto e liquidação de taxas relativas à ocupação do subsolo com tubos e condutas (cfr. doc. junto a fls. 181 a 185 dos presentes autos);

l) Na sequência de Reclamação Graciosa apresentada pela TVTEL Grande Porto — Comunicações S. A., foi a Impugnante notificada pelo oficio n.º 141, datado de 2001/01/24, na pessoa do seu Ilustre Mandatário, nos seguintes termos:

"Assunto Reclamação do acto de liquidação das taxas relativas à ocupação de via pública com tubos e condutas apresentada em 09 de Janeiro de 2001.

Tendo em vista análise e decisão de reclamação intentada por V.Exa acima identificada, através da qual se pretende a anulação do acto de liquidação das taxas referentes à ocupação de via pública com tubos e condutas decorrente do licenciamento referido pela TVTEL — Grande Porto Comunicações, S.A., solicita-se a V.Exa. se digne apresentar nestes serviços, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação, o contrato de locação de utilização das infra-estruturas de telecomunicações celebrado entre a entidade supra mencionada e a Portugal Telecom, Comunicações, SA (...)

A Chefe de Divisão Municipal de Receita e Contencioso Fiscal

(assinatura ilegível)

(Dra. Manuela Gomes)"

(cfr. doc. junto a fls. 186 dos presentes autos)

m) Em 2001.02.05 a Impugnante remeteu à Câmara Municipal do Porto o documento junto a fls.189 dos presentes autos, datado de 2000/09/27, da autoria da Portugal Telecom, S.A. e dirigido à TVTEL – Grande Porto, com os seguintes dizeres:

"Assunto: Disponibilização de infra estruturas.

Realizou-se em 26/09/00 uma reunião da PT em Tenente Valadim no gabinete do Eng. Teodósio com o Eng. Manuel Silva para a entrega de Plantas com a resposta por parte da PT ao pedido feito pela TVTEL – Grande Porto relativa à zona Porto Ramalde.

Estabeleceram-se as seguintes regras de utilização de infra-estruturas por parte da TVTEL:

1. A disponibilização das infra-estruturas pela Portugal Telecom está referenciada nos mapas (plantas) com a cor verde;

2. As infra-estruturas agora disponibilizadas serão "espaço em conduta". A sua ocupação será sempre indicada pela Portugal Telecom (tubo vago ou tubo partilhado).

3. Todos os cabos instalados deverão ser etiquetados com a identificação da TVTEL. O seu acondicionamento e amarração deve ser de modo a não…o acesso às Câmaras de … nas futuras intervenções na rede de cabos.

4. Deve ser fornecido à Portugal Telecom com a devida antecedência (no mínimo 1 semana) um cronograma dos trabalhos a realizar pela TVTEL, e a indicação do empreiteiro que realiza esses mesmos trabalhos.

5. Todos os danos causados nas infra-estruturas da Portugal-Telecom nomeadamente na rede de cabos serão responsabilidade da TVTEL. Estas ocorrências devem ser comunicadas de imediato à Portugal Telecom para que sejam efectuadas as reposições do serviço afectado nos tempos exigidos pelo ICP.

6. Os pedidos da TVTEL — Grande Porto ainda em análise (Porto-Aldoar, Gaia, Sta … serão disponibilizados em (…)

(Assinatura ilegível)"

(cfr. doc. junto a fls. 150 dos presentes autos);

n) Em 2002.02.25 a TVTEL procedeu ao pagamento das taxas liquidadas relativas às células designadas simplificadamente como PT33, PT30, PT35, PT38 (cfr. docs., juntos a fls. 48 a 51 dos presentes autos);

o) Em 01.04.2002 a Impugnante deduziu a presente impugnação (cfr. carimbo aposto a fls. 2 da petição inicial).

3 – Desde logo importa referir que a recorrente não questiona a natureza do tributo em causa, classificando-o, tal como se faz na sentença recorrida, como taxa.

A questão que aqui se coloca consiste tão só em saber se a utilização, em consequência do acordo de locação celebrado entre ambas, pela impugnante dos tubos/condutas, que a Portugal Telecom tem já instalados no subsolo, com os cabos de distribuição de rede, deve ser tributada com a taxa de ocupação do subsolo.

Dispõe o artº 19º, alínea c) da Lei n.º 42/98 de 6/8 (Lei das Finanças Locais) que "os municípios podem cobrar taxas por…ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública".

Sendo que, ao abrigo desta norma, "foram liquidadas [à recorrida TVTEL] taxas pela ocupação da via pública correspondentes às condutas em subsolo" – cfr. alínea j) do probatório - nas quais a recorrida "interliga a respectiva rede com a rede básica de telecomunicações" - cfr. alínea f) da matéria factual assente -, assim utilizando, "no âmbito do acordo de locação celebrado, (…) as infra-estruturas disponibilizadas pela Portugal Telecom, SA" – cfr. alínea g).

Nos termos da Lei n.º 91/97 de 1/8 (Lei de Bases das Telecomunicações), as infra-estruturas são o conjunto de meios físicos que suportam a transmissão, recepção ou emissão de sinais que constituem as redes de telecomunicações (n.º 7 do artigo 2.º), sendo que - n.º 9 - "por interligação entende-se a ligação física e lógica das redes de telecomunicações utilizadas por um mesmo ou diferentes operadores por forma a permitir o acesso e as comunicações entre os diferentes utilizadores dos serviços prestados".

Por outro lado, dispõe o artº 16º, n.º 2, desta Lei, epigrafado "Defesa da concorrência", que "os operadores de serviço universal devem assegurar a utilização das suas redes por todos os operadores de redes", sendo que a Portugal Telecom, SA, é a concessionária do serviço universal de telecomunicações (cabendo-lhe "o estabelecimento, gestão e exploração das infra-estruturas que constituem a rede básica de comunicações" da qual é possuidora - cfr. os arts. 1º, 2º, 3º, 5º e 8.º, n.º 1, al.) a das Bases de Concessão do Serviço Público de Telecomunicações, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 40/95 de 15/2) e a TVTEL é detentora das licenças de operador de rede pública de comunicações e de rede de distribuição por cabo – cfr. a alínea b) do probatório.

Ou seja, as liquidações ora em crise surgiram porque a interligação da infra-estrutura da recorrida com a da Portugal Telecom foi efectuada nas condutas desta.

Mas, assim sendo, não é a recorrida quem ocupa, para efeito da citada norma de incidência da Lei das Finanças Locais, o subsolo, pois as condutas estão associadas à rede básica de comunicações concessionada à Portugal Telecom e não à infra-estrutura da recorrida.

Sendo que para efeitos de tributação é irrelevante se em tais condutas está apenas a rede da Portugal Telecom ou se esta se encontra interligada a redes de outros operadores ou, até, se as condutas estão vazias.

Com efeito, as condutas foram instaladas no subsolo precisamente para possibilitar a instalação dos restantes meios físicos que permitem as telecomunicações. E a incidência real da taxa é, tão-só, a ocupação do subsolo, no ponto efectuada pelas ditas condutas, pelo que é desprezível o que passa dentro delas.

Ao contrário do que sustenta a recorrente – conclusão 1 -, não há qualquer "ocupação acrescida" com a interligação de redes operada: independentemente da quantidade de redes de telecomunicações que passem nas condutas, a ocupação do subsolo é sempre a mesma - a correspondente ao volume das condutas.

Pelo que o tributo não incide sobre a recorrida e, consequentemente, as liquidações impugnadas são anuláveis, como vem decidido.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino — Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Legitimidade. Recurso jurisdicional. Coima.

Sumário:

O gerente executado por reversão não tem legitimidade para interpor, por si, no processo de contra-ordenação fiscal recurso jurisdicional de decisão de aplicação de coima à sociedade originária executada.

Processo n.º 994/07-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – José Ferreira de Carvalho, identificado nos autos, vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, com fundamento na ilegitimidade do recorrente, se absteve de tomar conhecimento do mérito do recurso interposto do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Vila Nova de Famalicão, 2, que condenara a sociedade "Lumibor-Componentes Têxteis, Lda." na coima de €1.364,75, por não ter remetido dentro do prazo legal as declarações periódicas do IVA respeitantes ao ano de 1998, absolvendo, em consequência, a Fazenda Pública da instância.

Inconformado com o decidido, o recorrente interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal formulando as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso do douto despacho que considerou o recorrente parte ilegítima, no recurso que interpôs da decisão que aplicou uma coima à firma Lumibor - Componentes Têxteis, Lda. e que contra ele se encontra em execução.

B. Tal como resulta da decisão de que se recorre, a legitimidade para recorrer é definida pela aplicação do direito subsidiário previsto no artº. 3º, alínea b) do RJIT, que remete para o artº. 41º do DL. 433/82, de 27/10, ou qual, por sua vez, remete para a norma do artº. 401º do Código de Processo Penal.

C. Assim, não estão aqui em causa as normas dos artigos 7º e 8º do RGIT, que são de direito substantivo.

D. Do regime do artº. 401º do CPP, particularmente da sua alínea d), resulta que tem legitimidade para recorrer a todos os que forem condenados ao pagamento de quaisquer importâncias... ou tiverem a defender um direito afectado pela decisão.

E. A legitimidade para recorrer da decisão que aplica a coima pela prática de uma contra-ordenação não pode restringir-se à pessoa que a praticou, mas a todos aqueles que a lei responsabilize pelo seu pagamento.

F. Aliás, também o artigo 680º, n.º 2 do CPC é claro ao estabelecer que «Mas também as pessoas directa e efectivamente prejudicadas pela decisão podem recorrer dela, ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias».

G. Do mesmo modo, também o art. 22º da LGT aponta no mesmo sentido.

De qualquer forma:

H. Importa ter bem claro que o recurso interposto para o TAF de Braga, foi o primeiro acto pelo qual o recorrente reagiu contra a decisão que contra ele se pretende executar.

I. Assim, o recorrente tem a sua legitimidade para impugnar essa decisão expressamente prevista na lei.

J. Qualquer norma que diga o contrário é manifestamente inconstitucional.

K. Nomeadamente, os artigos 7º e 8º do RGIT, bem como a norma que resulta da conjugação do seu artigo 3º, com o art. 41º do DL. 433/82, de 27/10 e o artº. 401º do CPP, ou ainda o art. 680º do CPC e o art. 22º da LGT, são inconstitucionais quando interpretados no sentido de negar legitimidade activa para interpor recurso judicial da decisão proferida em processo de contra-ordenação que condene no pagamento de uma coima que a eles se pretenda cobrar.

L. Inconstitucionalidade essa que resulta da violação dos artigos 20º, 32º, nº10 e 268º da Constituição da República Portuguesa.

Acresce que:

M. Apesar da evidência das questões supra suscitadas, entende o recorrente que existe uma outra que, por ser de conhecimento oficioso, poderia e devia ter sido apreciada pelo TAF de Braga.

N. Na verdade, estamos perante uma decisão proferida num processo de contra-ordenação contra uma sociedade comercial, mas cuja coima se pretende cobrar ao aqui recorrente.

O. Ora, está documentalmente demonstrado nos autos que a firma infractora foi dissolvida por sentença proferida no processo 2148/04.3 TJVNF do 2º Juízo Cível de V.N. de Famalicão, transitada em julgado em 28/04/2005.

P. Consequentemente, tem de considerar-se extinto o processo por contra-ordenação ou, pelo menos, a coima nele aplicada, em conformidade com os artigos 61º e 62º do RGIF

- o que não sucedeu.

Q. Tanto mais que, conforme é entendimento pacífico, a dissolução das pessoas colectivas é equiparada à morte, conforme se pode ver no Ac. STA, de 21/1/2003 (www.dgsi.pt, proc. 01895/02), onde se salienta a opinião de Alfredo de Sousa Paixão e Jorge Sousa, no sentido de que «é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária.»

R. Em sentido concordante, podem ver-se também os acórdãos do STA, de 6/10/2005, 12/01/2005 e 19/01/2005, todos em www.dgsi.pt.

S)Assim sendo, podia e devia o TAF de Braga - e pode agora este alto Tribunal - ter conhecido da questão em causa e, por via disso, ter considerado extinto o processo de contra-ordenação e a coima nele aplicada - art. 61º e 62º do RJIF.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - A Mº Juiz manteve o seu despacho, por entender que não ocorria a nulidade invocada no recurso.

4 – Tendo vista do processo o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto deste Tribunal sufragou o teor do parecer do M.P apresentado no TAF de Braga.

5-Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

6- O despacho sob recurso, em resumo, após constatar que os autos de contra-ordenação tinham sido instaurados contra a sociedade "Lubimor"e que fora esta a notificada da decisão condenatória da aplicação da coima e não o ora recorrente, concluiu que, por não ser parte no processo e não ter sido objecto de qualquer condenação, ao recorrente não assistia legitimidade para a interposição do recurso e daí que se tenha abstido do conhecimento do seu mérito.

O recorrente, por sua parte, vem defender que, uma vez responsabilizado pelo pagamento da coima no processo de execução contra ele revertido, lhe assistiria legitimidade para a interposição do recurso à luz do disposto no artigo 401.º, n.º 1, alínea d) do CPP, "ex vi" do artigos 3.º, n.º 1, alínea b) do RGIT e 41.º do DL n.º 433/82, de 27/10, sendo inconstitucional qualquer norma que diga o contrário por violação do disposto nos artigos 20.º, 32.º, n.º 10 e 268.º, n.º 4 da CRP.

Vejamos.

A questão jurídica que vem colocada no recurso prende-se em saber se o gerente de uma sociedade responsabilizado pelo pagamento de uma coima no processo de execução contra ele revertido possui ou não legitimidade para interpor recurso da decisão que no processo contra-ordenacional aplicou essa coima.

A resposta a essa questão terá de passar, necessariamente, pela ponderação da norma aplicável em matéria de recursos de decisões condenatórias proferidas pelas autoridades administrativas.

Ora, essa norma é o artigo 59.º, n.º 2 do RGCO, "ex vi" do artigo 3.º, n.º 1, alínea b) do RGIT, que diz expressamente:" *O recurso poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor"*.

Significa isto que só quem é arguido (ou o seu defensor) pode recorrer da decisão de aplicação de uma coima-vide, neste sentido, a anotação 10 ao artigo 59.º do RGIT, em Contra-Ordenações, anotações ao Regime Geral, de Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa.

Esta regra, especial sobre legitimidade para interposição de recursos de decisões administrativas condenatórias por contra-ordenações, afasta a necessidade de fazer apelo a legislação subsidiária, nomeadamente ao CPP, ao invés do que defende o recorrente.

No caso dos autos, bem andou o Tribunal "a quo" em considerar o ora recorrente parte ilegítima já que não é a pessoa arguida no processo de contra-ordenação, mas sim a sociedade "Lumibor--Componentes Têxteis, Lda"-cfr., em caso idêntico, o acórdão de 6/03/08, no recurso n.º 1056/07.

Alega ainda o recorrente que qualquer norma que não lhe confira legitimidade para a interposição do recurso seria inconstitucional por violação das garantias de acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º, 32.º, n.º 10 e 268.º, n.º 4 da CRP).

Não assiste razão ao recorrente nesta alegação.

De facto, em processo de contra-ordenação a garantia constitucional do direito de audiência e de defesa apenas é assegurada ao arguido, sendo que o responsável subsidiário, uma vez revertida a execução, por coima decorrente de infracção tributária, sempre poderá deduzir oposição à execução fiscal e, em tal sede, questionar a constitucionalidade das próprias normas que prevêem a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade - artigos 8.º, n.º 2 do RGTI E 7.º-A do RJIFNA (cfr. acórdãos de 27/02/08 e 1053/07, nos recursos n.ºs 1057/07 e 1053/07).

Neste mesmo sentido se escreveu no acima citado acórdão de 6-03-08, em situação idêntica e em que o recorrente é o mesmo:

"O ora recorrente fala ainda de extinção do «processo por contra-ordenação»; e da «manifestamente inconstitucional» «qualquer norma que diga o contrário». No entanto, e como é sabido, os recursos jurisdicionais não se destinam a conhecer de "questões novas", não apreciadas no Tribunal a quo.

É certo que a falada questão da extinção do «processo por contra-ordenação» poderia provocar o conhecimento oficioso deste Tribunal, se se verificasse, v.g., a prescrição da coima, o que não vem sequer alegado, nem os presentes autos de contra-ordenação propiciam os elementos necessários ao conhecimento de tal questão, sendo que a prescrição da coima pode e deve ser conhecida na execução fiscal, onde o revertido, ora recorrente, tem a legitimidade processual que aqui lhe falece para invocar essa e outras questões inclusivamente as de inconstitucionalidade que aventa".

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Profissional de banca de casino. Constitucionalidade do artº 2º, nº3, alínea h) do CIRS.

Sumário:

O art. 2º, n. 3, alínea h) do CIRS não sofre de qualquer inconstitucionalidade, quer formal, quer material.

Processo n.º 995/07-30.
Recorrente: João António Marques Teixeira e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO ANTÓNIO MARQUES TEIXEIRA** e **MARIANA ADELAIDE CIRÍACO CANTARINHA**, identificados nos autos, impugnaram, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IRS do ano de 2001.

O Mm. Juiz do TAF de Sintra julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal. Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Desconformidade formal do art. 2º, n.º 3, alínea h) do C.I.R.S. com o disposto no art. 168º/2 e art.103º/2 todos da C.R.P.

De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa, etc., com subordinação do beneficiário da prestação) e não "gorjetas" enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.

É que, como se sabe, decorre do m. 168º/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformado assim a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.

Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado da tributação das gratificações com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Revolução, no mínimo o legislador parlamentar teria que definir claramente se as "gorjetas" continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das "gorjetas" pelo que o artº. 2º n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106º/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o artº 168º/2 e artº. 103º/2 todos da CRP.

2) Desconformidade material do art. 2º, n. 3, alínea h) do CIRS face aos artºs 13º, 104º/1 e 3 da CRP, por violação do princípio da igualdade neles plasmado.

De facto, é comummente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das "gorjetas" recebidas por terceiros, pelos profissionais de banca dos casinos sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas, empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.

É que tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na CRP, art.13º e art. 104º/1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações português, as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as "gorjetas" tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal (art.2/3 al.h) do CIRS) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.

Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.

Em conclusão, o art. 2/3 alínea h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art.13º, art. 104º/1 e 3 da C.R.P. o que conduz a ser inconstitucional por vício material, devendo como tal ser declarado.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que a decisão impugnada é irrecorrível, por caber dentro da alçada do tribunal de 1ª instância.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Impõe-se decidir previamente a questão da inadmissibilidade do recurso.

Vejamos então.

O valor da acção foi o indicado pelo impugnante, aqui recorrente.

A Fazenda Pública não impugnou o valor da causa, pelo que o aceitou tacitamente.

O Mm. Juiz não tomou posição sobre tal questão.

Assim, tendo em conta o disposto nos artºs 314º e 315º do CPC, o valor da causa é aquele que foi indicado pelo impugnante (€ 14.964,00).

Desatende-se assim a questão prévia suscitada pelo EPGA.

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

A. No âmbito de uma acção de inspecção com vista ao controlo interno às Gratificações de Casinos relativas ao ano de 2001, realizada ao impugnante, a Administração Fiscal procedeu à alteração dos rendimentos declarados pelo contribuinte, considerando que no ano de 2001 este omitiu na sua declaração de IRS o montante de € 9.068,70, referente a gratificações recebidas; em virtude de ser trabalhador de sala de jogo de fortuna e azar.

B. A Administração Fiscal considerou que os rendimentos auferidos pelo Impugnante, a título de gratificações, consubstanciam prestações não atribuídas pela entidade patronal, constituindo rendimentos do trabalho dependente – Categoria A – sujeitos a tributação, nos termos da alínea g) do n. 3 do art. 2º do Código do IRS.

C. Na sequência do Relatório de Inspecção acima referido, foi efectuada a liquidação adicional n.º 2005 5004333615, referente ao IRS do ano de 2001.

4. Está em causa a constitucionalidade de determinada norma (art. 2º, 3, h), do CIRS) – hoje alínea g).

O Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, já emitiu pronúncia sobre a alegada inconstitucionalidade da norma em causa – o referido art. 2º, 3, h), do CIRS.

E concluiu que a norma em questão não sofre de inconstitucionalidade, quer formal, quer material.

O acórdão do Plenário do dito Tribunal, para o qual se remete, vem publicado no DR – II Série, n.º 235, de 10/10/97, merecendo obviamente a nossa concordância.

Citam-se apenas as conclusões, respeitantes aos dois itens atrás referidos.

Escreveu-se quanto ao primeiro ponto (inconstitucionalidade formal):

"...Não subsiste assim a argumentação deduzida pelo Provedor de Justiça que, não obstante reconhecer no IRS *um imposto geral sobre o rendimento*, sustenta não serem as gorjetas subsumíveis aos rendimentos tipificados no artigo 1º do respectivo Código.

"Ou seja, não se considera que a tributação desses rendimentos seja susceptível de afectar os limites da extensão da autorização legislativa.

"Os contornos da delimitação e condicionamento do âmbito das leis de autorização têm sido objecto da jurisprudência deste Tribunal, que os vem definindo numa linha discursiva segundo a qual o *objecto* da autorização constitui o elemento enunciador da matéria sobre que a autorização versa, a *extensão* específica a amplitude das leis autorizadas e pelo *sentido* se fixam os princípios base que hão-de orientar o Governo na elaboração destas últimas (cf. v.g. os Acórdãos nºs. 70/92, 358/92 e 213/95).

"Cabendo, assim, à extensão da autorização especificar os aspectos da disciplina jurídica da matéria objecto do exercício dos poderes delegados, não se tem esta por desrespeitada pela iniciativa do Governo, nomeadamente por exorbitar o programa e o conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa".

E, no tocante à alegada inconstitucionalidade material, por violação do princípio constitucional da igualdade, escreveu-se aí nomeadamente o seguinte:

"...Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.

"A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontravam circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.

"Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei".

Do que vai dito, resulta que improcedem as ditas conclusões das alegações de recurso.

Acresce dizer que o facto de a lei não consagrar a retenção na fonte das gorjetas não viola o princípio da tipicidade previsto na Constituição.

Na verdade, a retenção na fonte tem a ver com a agilização da cobrança do imposto e, na perspectiva de o contribuinte, não descontando logo o valor do imposto, mas arrecadando-o para si, se colocar em dificuldade óbvia de efectuar o pagamento de uma só vez. Demais que o imposto deve ser entregue nos cofres do Estado em prazo muito curto - vide art. 91º, n. 3, do CIRS.

Acresce ainda dizer que, nos termos do n. 3 do art. 92º do CIRS, na redacção do DL 206/90, de 26/6, era possível a retenção na fonte das gratificações referidas na alínea h) do n. 3 do art. 2º do CIRS, a solicitação do interessado.

Nem sequer se diga que ocorre violação do princípio da justiça do sistema decorrente dos artºs 2º e 260º da Constituição, por alegadamente tais gratificações serem irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.

Na verdade, a haver qualquer inconstitucionalidade seria das normas que consideram irrelevante para esse efeito as gratificações, e não a norma já referida, que é apenas e tão só uma norma de incidência do IRS.

É este aliás um entendimento unânime deste STA ([1]).

O recurso da recorrente está assim votado ao insucesso.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

([1]) Vide, a título meramente exemplificativo, os Acórdãos de 20/1/99 (rec. n. 23091), de 10/2/99 (rec. n. 22983) e de 5/5/99 (rec. n. 23051)

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria pronunciar-se - arts. 125.º do CPPT.

II — O Tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões suscitadas pelas partes cujo conhecimento não fique prejudicado pela solução dada a outras questões (art. 660.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPPT.

Processo n.º 1032/07-30.
Recorrente: Bastos & Bastos Combustíveis, L.da
Recorrido: Director da Alfândega de Aveiro.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BASTOS & BASTOS COMBUSTÍVEIS, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu uma liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP).

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

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

I) Confirmando a liquidação impugnada, a douta Sentença Recorrida decidiu que a ora Recorrente, por ter vendido durante o ano 2002 a pessoas que não eram titulares dos cartões de microcircuito a que se referem o art. 4.º do Dec.-Lei n.º 15/97, o n.º 7 da Portaria nºs 234/97 e o n.º 5 do art. 74.º do CIEC, quantidades de gasóleo colorido e marcado que não foram descontadas, através de terminal POS, no sistema informático previsto no nºs 8 daquela Portaria, se teria tornado responsável pelo pagamento de ISP relativo a esse produto, contado pela diferença entre as taxas aplicadas ao gasóleo colorido e marcado e as estabelecidas para o gasóleo rodoviário;

II) Considerou para tanto que, efectuadas em tais condições, quando o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 e o n.º 5 do art. 74.º do CIEC estabeleciam que o gasóleo colorido e marcado só podia ser vendido a, ou adquirido por, titulares de cartões de microcircuíto, essas vendas constituíram uma cessação ou violação dos pressupostos da isenção que havia sido concedida ao produto, através da sua introdução no consumo com taxa de imposto reduzida,

III) Tornando-se por isso o ISP exigível da ora Recorrente de acordo com o previsto naquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97, segundo o qual os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado são responsáveis pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades deste produto que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto;

IV) A definição dos factos que fazem nascer obrigações tributárias (incidência objectiva), pessoas responsáveis pelo pagamento (incidência subjectiva) e critérios de cálculo do imposto subordina-se, no entanto, ao princípio da legalidade fiscal, a que se refere o art. 8.º da LGT, e se acha consagrado no n.º 2 do art. 103.ºda Constituição, e contem-se mesmo no âmbito da reserva relativa de competência da Assembleia da Republica a que este diploma se refere na alínea i) do n.º 1 do seu art. 165-,

V) Pelo que, estatuindo sobre tais matérias, mas estando inserido num diploma com natureza regulamentar, o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 enferma de inconstitucionalidade, por violação dessas normas da Lei Fundamental;

VI) A ora Recorrente invocou esse vício na impugnação que deduziu em 1ª Instância, sem que a douta Sentença Recorrida se tivesse sobre ele pronunciado;

VII) Arguindo agora, nos termos do n.º 3 do art. 668.º do CPC, a nulidade prevista no art. 125.º do CPPT, a Recorrente volta a suscitar a questão, aliás de conhecimento oficioso nos termos do estabelecido no art. 204.º da Constituição e no n.º 2 do art. 1.º do ETAF;

VIII) Conhecendo-se dela, deve decidir-se que, ao fixar por via regulamentar taxas aplicáveis no cálculo de uma obrigação de imposto, e sobretudo ao determinar factos constitutivos dessa obrigação e ao definir os seus sujeitos passivos, o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 afronta o estatuído no n" 2 do art. 103.º e na alínea i) do n.º 1 do art. 165.ºda Constituição, enfermando assim da inconstitucionalidade que esta prevê no n.º 1 do art. 277.º, com a invalidade decorrente do n.º 3 do seu art. 3.º,

IX) E que, ao fazer aplicação daquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97 para considerar a ora Recorrente responsável pelo pagamento de ISP, ao invés de desaplicar essa norma, por inconstitucional, a douta Sentença Recorrida incorreu em violação de todas essas normas constitucionais, bem como do disposto no n.º 2 do art. 1.º do ETAF;

X) Desaplicado, como deve, o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, e assim privadas a Sentença Recorrida e a liquidação por ela confirmada desse fundamento de exigência à ora Recorrente de pagamento de ISP, poderia questionar-se se a responsabilidade desta decorreria do art. 3.º do CIEC, que respeita à incidência subjectiva dos IEC's, e nomeadamente da ai. b) do n.º 2, que considera como sujeito passivo "o detentor, no caso de detenção para fins comerciais", ou da alínea e), segundo a qual são sujeitos passivos "as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo", estando manifestamente excluída a aplicabilidade de qualquer outra previsão da disposição;

XI) A alínea b) do n.º 2 do art. 3.º do CIEC não se aplica na situação, pois se refere aos casos de detenção de produtos adquiridos por particulares noutros Estados-membros nas condições gerais de tributação e directamente transportados pelos próprios para território nacional, os quais não estão, em princípio, e de acordo com o n.º 1 do art. 17.º do diploma, aqui sujeitos a imposto, que todavia se torna exigível, em conformidade com o n.º 1 do art. 18.º, se forem detidos para fins comerciais em território nacional;

XII) A alínea e) do n.º 2 do art. 3.º do CIEC, na parte em que inclui entre os sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos a imposto especial de consumo, não tinha correspondência na anterior definição dos sujeitos passivos de ISP, constante do art. 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, que só considerava como tais, além das pessoas em nome das quais fossem os produtos declarados para introdução no consumo, os detentores, utilizadores ou beneficiários do consumo dos produtos, e apenas nos casos de detenção ou introdução no consumo irregular;

XIII) A definição dos sujeitos passivos ou incidência subjectiva dos impostos, dizendo respeito a um seu elemento essencial, está incluída na reserva relativa de competência da Assembleia da República a que se refere a alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição, só podendo ser disciplinada pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa que deve, nos termos do n.º 2 da mesma disposição, definir com precisão o seu objecto, sentido e extensão;

XIV) Tendo o CIEC sido decretado pelo Governo ao abrigo de autorização concedida pela Lei n.º 87-B/98, esta não definia quaisquer alterações a introduzir em matéria de sujeitos passivos, e excluía mesmo a alteração do domínio de incidência que se achava delimitado na lei que então vigorava,

XV) Pelo que, ao ampliar o âmbito de incidência subjectiva, nele incluindo, como sujeitos passivos de ISP, as pessoas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, a alínea e) do n.º 2 do art. 3.º do CIEC, violou o disposto na alínea i) do n.º l e no n.º 2 do art. 165.º da Constituição, enfermando da inconstitucionalidade a que esta se refere no n.º l do seu art. 277.º;

XVI) Sendo assim inválida, em face do n.º 3 do art. 3.º da mesma Lei Fundamental, e não podendo aplicar-se, dado o estabelecido no art. 204.º desse diploma e no n.º 2 do art. 1.º do ETAF, também essa norma não é susceptível de oferecer um fundamento para a responsabilização da ora Recorrente pelo pagamento do imposto que lhe foi exigido,

XVII) Que também não poderá ser encontrado na aplicação analógica de qualquer outra disposição, por tal estar vedado pelo n.º 4 do art. 11.º da LGT;

XVIII) Embora a lacuna tenha sido colmatada com a nova redacção que a Lei n.º 53-A/2006 veio dar n.º 5 do art. 74.º do CIEC, segundo a qual os proprietários ou responsáveis legais dos postos de abastecimento são responsáveis pelo ISP, contado pela diferença entre a taxa prevista para o gasóleo rodoviário e a estabelecida para o gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades deste produto que vendam e não fiquem registadas no sistema informático, esta norma, devidamente emanada da AR, não estende os seus efeitos a situações anteriores à sua entrada em vigor em 01/01/2007, em face do disposto no n.º 1 do art. 12.º do Código Civil, nem poderia estendê-los, por a tanto se opor o estabelecido no n.º 3 do art. 103.º da CRP, pelo que não tem aplicabilidade ao caso dos autos;

IX) Assim, por não haver fundamento legal para a responsabilização da ora Recorrente pelo pagamento do imposto, a liquidação através da qual este lhe foi exigido, e a douta Sentença que a confirmou, não podem manter-se.

Termos em que, dando-se provimento do recurso, deve revogar-se a douta Sentença Recorrida e anular-se a liquidação que ela confirmou, na procedência da impugnação, com todas as legais consequências, assim se fazendo Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Meritíssimo Juiz pronunciou-se no sentido de não ocorrer a nulidade de sentença que é suscitada pela Recorrente.

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

No art. 54.º da petição inicial a ora Recorrente alegou que a Portaria n.º 234/87, de 4 de Abril, viola o art. 165.º n.º 1 alínea i) da Constituição, na medida em que define factos constitutivos das obrigações fiscais e da determinação dos devedores, matérias que são de reserva relativa da Assembleia da República.

Ora, essa questão não a conheceu o Meritíssimo Juiz «a quo» na sentença recorrida, devendo e podendo fazê-lo (de resto o n.º 7 daquela portaria já foi declarado orgânica e materialmente inconstitucional por este STA no acórdão de 3-10-2007, rec. n.º 363/07).

Sendo assim, ocorre a nulidade de sentença alegada nas conclusões 6.ª e 7.ª das suas alegações de recurso, o qual, por isso, merece provimento.

As partes foram notificadas deste douto parecer. Apenas se pronunciando a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, defendendo, sobre este ponto, que não ocorre a nulidade por omissão de pronúncia invocada pela Recorrente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 21 e 22 de Abril de 2004, o Núcleo de Informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro procedeu a inspecção à Impugnante e elaborou o relatório de fls. 543 e segs. dos presentes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

ORIGEM DA ACÇÃO

Despacho proferido em 08/07/2003, pelo Sr. Director da Alfândega de Aveiro.

OBJECTIVO DE ACÇÃO:

Esta acção teve como objectivo averiguar a forma como a empresa "Bastos & Bastos, Lda.," procedeu à comercialização de gasóleo colorido e marcado no ano de 2002, assim como apurar as quantidades vendidas.

METODOLOGIA UTILIZADA:

Visita ao local e inquirição de funcionários responsáveis. Recolha de documentação relevante. Análise comparativa das compras e vendas de gasóleo colorido e marcado.

RESULTADOS APURADOS:

Da análise da documentação recolhida junto da empresa e dos dados fornecidos pelo Instituto de Desenvolvimento Rural e Hidráulica apurámos os seguintes resultados:

As vendas registadas pelo POS são, em 2002 foram 264.728,4 litros (anexo II);

As compras referenciadas na contabilidade para o mesmo período foram 550.316 litros, (anexo III):

As existências Iniciais em 2002 foram 18 330,51 litros (anexo IV);

As existências finais em 2002 foram 14 420 litros (anexo IV).

Calculando-se as vendas efectuadas (anexo V) encontramos fortes divergências em relação às vendas registadas pelo POS. Assim:

Vendas registadas: 264 728,4, litros

Vendas calculadas: 554 226, 1 litros

O que perfaz a diferença: 289 498,11 litros

CONCLUSÕES DO PROJECTO DE CONCLUSÕES:

A diferença encontrada entre as vendas do gasóleo colorido e marcado efectuadas a titulares de cartão de microcircuito e as vendas calculadas revela-nos a quantidade desse gasóleo vendido a pessoas não titulares de cartão de microcircuito.

DÍVIDA APURADA (anexo VI):

Das diferenças encontradas apura-se, assim, uma dívida total de 61 483,61 Euros (sessenta e um mil quatrocentos e oitenta e três Euros e sessenta e um cêntimos), resultante da diferença das taxas do gasóleo colorido e marcado e do gasóleo rodoviário multiplicada pela quantidade de gasóleo colorido vendido a pessoas não detentoras de cartão microcircuito. Visto não ser possível determinar o momento exacto dessas vendas, foi utilizada a diferença taxas mais favorável ao operador, no ano de 2002, registada no mês de Fevereiro (212,38 Euros/Klt).

AUDIÇÃO PRÉVIA:

Nos termos do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributaria, anexo ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, o sujeito passivo foi notificado do Projecto de Conclusões (Anexo VII) através da nota n.º4591 de 28/05/2004 (Anexo VIII).

No exercício do seu direito de audição prévia veio em 05/07/2004 alegar que:

A venda desse combustível só era efectuada a quem tivesse feito o pedido para atribuição do cartão de microcircuito;

O cliente comprometia-se a descontar a quantidade de litros vendidos sem estar na posse do cartão quando aquele lhe fosse entregue;

O tempo que decorria entre o pedido e a entrega do cartão chegou a demorar um ano, pelo que, era natural que as quantidades vendidas não coincidissem com as registadas no POS. O gasóleo colorido e marcado podia ser vendido num ano e só ser descontado no ano seguinte;

Alguns clientes chegaram a pagar multas por terem ultrapassado o plafond atribuído ao cartão, facto este que tem a ver com aquele desfasamento de tempo;

Só vendeu aquele combustível por presumir que a lei não tinha sido alterada.

Exposta a argumentação, é nosso entendimento que estas justificações não são suficientes para alterar as conclusões referias no Projecto de Conclusões de Relatório. Embora o gasóleo tenha sido vendido a pessoas que já tinham efectuado o pedido de atribuição de cartão de microcircuito e, portanto, não se verificando, um desvio de fim, o n.º 5 do artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22 de Dezembro (anterior n.º 4, aditado pelo artigo 38.º, da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 — Orçamento de Estado para 2002) é bem claro: "O gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito….".

Por outro lado não é legítimo invocar o desconhecimento da lei para justificar os actos cometidos.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, ela advém do ponto 7.º da Portaria 234/97, de 4 de Abril – I Série – B.;

CONCLUSÕES:

São mantidas as conclusões enunciadas no Projecto de Conclusões de Relatório.

INFRACCÕES:

A venda de gasóleo colorido e marcado a pessoas não titulares de cartão com microcircuito viola o disposto no n.º 5 do artigo 74.º no Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, facto tipificado com crime aduaneiro pela alínea d) do n.º 1 do artigo 96.º do Regime Geral das Infracções Tributarias.

PROPOSTAS:

Notificação da empresa das conclusões do presente relatório;

Comunicação do mesmo ao Núcleo de Impostos Especiais de Consumo da Alfândega de Aveiro;

Elaboração do processo de cobrança "à posteriori" pelo Núcleo de Conferência Final da Alfândega de Aveiro, nos termos do artigo 101.º da Reforma Aduaneira, com a redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro. Vejam-se fols. 544 a 546

(…)»

B) Em 09/08/2004 o Núcleo de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais emitiu o seguinte parecer (vejam-se folhas 627 e 628):

«Parecer de Serviço

No seguimento da acção de fiscalização levada a cabo pela equipa inspectiva desta Alfândega – relatório de acção 64/2004, relativo ao período de 2002, ao posto de combustível sito em Castelões,

Silva Escura, Sever do Vouga, propriedade de Bastos & Bastos, Lda., NIF 503 724 769, através da análise dos registos contabilísticos da firma, designadamente através do confronto entre as vendas registadas na contabilidade, as vendas registadas no POS, e as existências iniciais e finais de 2002, foi possível apurar uma diferença de 289 498,11 lt relativo a vendas de gasóleo colorido e marcado não registadas no POS.

Da diferença registada entre as vendas reflectidas na contabilidade e as vendas reflectidas no POS, pressupõem-se que aquele posto vendeu gasóleo colorido e marcado a não titulares de cartão de microcircuito, violando o disposto no n.º 5 do art. 74.º do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, com a redacção dada pelo art. 38º da Lei 109-B, de 27/12 e o disposto no art. 7º da portaria 234/97 de 4 de Abril.

O imposto é exigível ao abrigo do art. 7º da referida portaria, conjugado com a alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do DL 566/99, de 22/12 uma vez que os proprietários ou responsáveis legais pelas exploração dos postos autorizados de venda ao público de gasóleo colorido ou marcado são responsáveis pelo pagamento do ISP e do IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderam e que não ficaram documentadas no movimento contabilístico do posto.

De acordo com o n.º 4 do referido artigo, a taxa a aplicar é a que estiver em vigor à data da exigibilidade, neste caso, dada a impossibilidade da determinação do momento exacto da(s) infracção(ões), considera-se a data de 31/12/2002 como a da exigibilidade da dívida, considerando-se a taxa mais baixa verificada no ano 2002, relativa à diferença entre a taxa aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, no caso, verificada no mês de Fevereiro, no valor de 212,38 €klt, para efeitos de cálculo de dívida.

É devido imposto sobre os produtos petrolíferos no valor de € 61 483,61 (289498,11X0,21238).

O n.º 5 do art. 74.º refere claramente que o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito e o n.º 6 do mesmo artigo dispõe que a venda de gasóleo colorido e marcado com violação do disposto no n.º 5 está sujeito às sanções previstas no RGIT e em legislação especial.

É sujeito do imposto o proprietário/responsável legal pela exploração do posto de venda de combustível, ao abrigo do art. 7.º da Portaria n.º 234/97 e da alínea a) do n.º 2 do art. 3º do DL 566/99, de 22/12, no caso, a firma Bastos & Bastos L.da..

Assim, de harmonia com as disposições conjugadas da alínea e) do n.º 2 do art. 3.º e do art. 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, instituído pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, há lugar a registo de liquidação "à posteriori» relativamente à dívida atrás indicada e não paga, pelo que deverá ser processado o correspondente Impresso de Liquidação para a quantia de (cod. 514) € 61483,61, liquidação essa que deverá ser acrescida de € 4573,37 referente a Juros Compensatórios (código 651), (fls. 16) contados desde a data de infracção, tendo-se considerado a data de 31-12-2002 até 09-08-2004, nos termos do n.º 7 do art. 35 do D.L. n.º 398/98 de 17 de Dezembro, sendo notificado o devedor para proceder ao pagamento de € 66 056,98, dentro de 15 (quinze) dias, conforme o previsto no art. 10.º do CIEC.

C) Em 09/08/2004, o Director da Alfândega de Aveiro proferiu o seguinte despacho:

«Visto. Concordo com o parecer de serviço exarado a folhas 86 a 87 do presente processo. Registe-se a dívida e notifique-se o devedor para proceder ao pagamento dos montantes em débito.»

D) A Impugnante foi notificada por carta registada com aviso de recepção, em 11/08/2004, para pagar o montante de € 66 056,98, relativo a Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e respectivos Juros Compensatórios, objecto do registo de liquidação n.º 900044.6 de 2004-08-09, efectuado nos termos do art. 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, no prazo de 15, cfr. fls. 631 a 633.

E) A petição inicial dos presentes autos foi apresentada em 26/11/2004, cfr. carimbo aposto na folha 1 da Petição Inicial, fls. 2 dos presentes autos.

3 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, por não ter sido apreciada a questão da inconstitucionalidade orgânica da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 125.º do CPPT].

Esta nulidade está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPPT, 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 ora Recorrente suscitou a questão de a referida Portaria não constituir instrumento próprio para a definição dos factos constitutivos das obrigações fiscais ou determinação dos seus devedores, por estes integrarem matéria de reserva de lei e mesmo de reserva relativa da Assembleia da República, em face do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da CRP e n.ºs 1 e alínea c) do art. 8.º da LGT.

Na sentença recorrida, faz-se aplicação da referida Portaria, referindo-se expressamente que «*nos termos da Portaria 234/97, de 4 de Abril, a possibilidade de venda do gasóleo colorido e marcado à*

taxa reduzida depende da verificação dos seguintes requisitos: – que o adquirente seja titular de cartão com microcircuito e – que as quantidades vendidas à taxa reduzida fiquem documentadas como tal no movimento contabilístico, para além de se invocar na fundamentação da decisão o n.º 8 da mesma Portaria, para efeitos de determinação do «*requisito da documentação contabilística*».

Assim, sendo suscitada a questão da validade da referida Portaria, à face da Constituição e da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República que consta do art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, impunha-se a apreciação desta questão, por força do art. 660.º, n.º 2, do CPC, ou, ao menos, a indicação da razão por que ela não foi apreciada, designadamente por se considerar prejudicada pela solução dada a outra ou outras questões.

Ocorre, assim, a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

Assim, não se tratando de um caso em que deva o Supremo suprir a nulidade (arts 762.º, n.º 3, e 731.º, n.º 1, do CPC, aplicáveis por força do disposto no art. 281.º do CPPT), impõe-se a anulação da decisão recorrida, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões que são objecto do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– anular a sentença recorrida.

Custas pela Fazenda Pública com taxa procuradoria de 15%.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Apoio judiciário – Impugnação judicial – Recurso.

Sumário:

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 28.º e 29.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, (versão originária), não cabe recurso da decisão proferida pelo Tribunal sobre o pedido de protecção jurídica (apoio judiciário).

Processo n.º 1067/07-30.
Recorrente: Tiago Pereira Lisboa Botelho Janeira.
Recorrido: Instituto Solidariedade e Segurança Social.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Tiago Pereira Lisboa Botelho Janeira vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação pelo mesmo deduzida contra "despacho de indeferimento de apoio judiciário na modalidade de dispensa do pagamento da taxa de justiça e demais encargos do processo".

Fundamentou-se a decisão em que, no caso, é de "prescindir" da audiência prévia, pois que a decisão foi favorável ao requerente, tendo-lhe sido concedido o apoio judiciário, embora em modalidade diferente; na legalidade da revogação do acto tácito de deferimento, já que proferido dentro do prazo legal e com fundamento em ilegalidade; e em que, havendo embora três pedidos, a lei exige a consideração individual de cada um.

O recorrente conclui longamente as suas alegações – mau grado o disposto no artigo 690.º, n.º 1, do Código de Processo Civil -, insistindo na inobservância da formalidade essencial do direito de audição, na existência de verdadeiro deferimento tácito e em que, considerado o objectivo fundamental do apoio judiciário – "garantir a todos os cidadãos a igualdade de oportunidades no acesso ao direito e aos tribunais" -, a situação tem de ser equacionada tendo em conta a sua globalidade, isto é, os três pedidos apresentados respeitantes a três oposições às respectivas oposições fiscais.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não conhecimento do recurso, dada a sua inadmissibilidade, que não põe em causa o acesso ao direito e aos tribunais constitucionalmente consagrada, que "não implica a existência de um duplo grau de recurso mas sim de um duplo grau de jurisdição".

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre tal questão, nada veio dizer.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) Em 24/05/2005, no âmbito de um processo de execução fiscal a correr termos no 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos, o impugnante requereu a concessão de apoio judiciário na modalidade de dispensa da taxa de justiça e demais encargos com o processo para deduzir oposição à execução, cfr. fls. 18 a 21 dos autos.

B) O impugnante requereu ainda apoio judiciário, na mesma modalidade, para deduzir mais duas oposições à execução.

C) Por decisão, notificada em 29/07/2005, foi concedido o Apoio Judiciário ao impugnante na modalidade de pagamento faseado de taxa de justiça e demais encargos com o processo, cfr. fls. 14, 16, e 17 dos autos.

D) A decisão supra referida, por aplicação da Portaria n.º 1085-A/2004, de 31 de Agosto, ao teor dos documentos apresentados pela impugnante de fls. 22 a 32 e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, concluiu que:

"1- O rendimento líquido do agregado familiar do requerente é de € 15.000.

(...)

4- O rendimento do agregado é de € 15.000.

5- A dimensão do agregado familiar é de 1, sendo o número aplicável de elementos de agregado familiar de 0.

6- A dedução para efeitos de protecção jurídica, incluindo aqui os encargos com necessidades básicas e com habitação, é de € 6.930.

7- O rendimento anual para efeitos de protecção jurídica é de €8.070.

8- O rendimento mensal para efeitos de protecção jurídica em múltiplos do salário mínimo é de € 1,54."

E) Em 11/08/2005 veio o impugnante, no uso da faculdade legalmente prevista no n.º 2 do art. 26.º, art. 27.º da Lei 34/2004, de 29/07, interpor recurso de impugnação, cfr. fls. 61 dos autos.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a da admissibilidade do recurso da decisão judicial sobre o apoio judiciário.

No regime anterior à Lei n.º 30-E/00, de 20 de Dezembro, a decisão sobre a concessão da assistência judiciária ou de apoio judiciário competia, em regra, ao juiz da causa para a qual fosse solicitada, constituindo incidente do respectivo processo e admitindo oposição da parte contrária – n.º 1 da base VII da Lei n.º 7/70, de 9 de Junho, e artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro.

Todavia, aquela Lei n.º 30-E/00 como que administrativizou o sistema, que alterou profundamente, atribuindo a referida competência "ao dirigente máximo dos serviços de Segurança Social da área de residência do requerente" – artigo 21.º, n.º 1.

Por outro lado, naquele primeiro regime, a lei era expressa em denegar o recurso da decisão que concede a assistência, admitindo-o todavia quando ela fosse recusada, ainda que em um só grau e sem efeito suspensivo – n.º 4 daquela base VII.

A referida Lei n.º 30-E/00 não admitia o recurso, pois que o seu artigo 29.º, n.º 1, dispunha que o competente tribunal de comarca decidia em última instância.

Tal inciso normativo desapareceu, todavia, uma vez que o artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 34/04, não o reproduziu e, daí, as dúvidas interpretativas surgidas.

Que não teriam inteira razão de ser, já que o artigo 29.º se referia ao "alcance da decisão final", incutindo a ideia da irrecorribilidade.

Na verdade, a lei prevê apenas a intervenção do tribunal de comarca e, consequentemente, de um só grau de jurisdição em matéria de recurso, constituindo tal decisão, "decisão final".

Note-se que esta é a "decisão final" do tribunal já que a administrativa está referida no artigo 26.º, n.º 1.

E, dado o antecedente legislativo da Lei n.º 30-E/00, se tivesse havido o propósito de consagrar o recurso, a nova lei não deixaria de o admitir expressamente – cfr. o acórdão da Relação de Lisboa de 17 de Abril de 2007 – recurso n.º 7069/06, e do Porto de 25 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 617060.

Como escreve Salvador da Costa, *O apoio judiciário*, 5.ª edição, p. 185, citado pelo Ministério Público, "como foi eliminado o segmento normativo que constava da lei anterior relativo à competência do tribunal de 1.ª instância para decidir a impugnação em última instância, é configurável a conclusão no sentido de que ficou aberta a possibilidade de recurso para a Relação da sentença que decidiu a impugnação, nos termos gerais… Todavia tendo em atenção a natureza da matéria em causa, a expres-

são da lei, a brevidade legalmente prevista para o procedimento em causa e o respectivo antecedente histórico, pensamos não haver recurso para o tribunal de segunda instância da decisão proferida pelo tribunal de primeira instância em impugnação da decisão administrativa".

É de referir finalmente que a dúvida está hoje esclarecida legislativamente já que a Lei n.º 47/07, de 28 de Agosto, aditou um n.º 5 ao referido artigo 28.º, no sentido de que a decisão em causa é irrecorrível, alteração que, todavia, se aplica apenas aos pedidos de protecção jurídica apresentados após a sua entrada em vigor, a partir de 1 de Janeiro de 2008.

É, assim, de concluir que, nos termos das disposições combinadas dos artigos 28.º e 29.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, (versão originária), não cabe recurso da decisão proferida pelo tribunal sobre o pedido de protecção jurídica.

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 16 de Abril de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Liquidação adicional. Procedimento de inspecção. Impugnação unitária. Duplicação de colecta.

Sumário:

I — Em face da consagração do princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT) e do carácter meramente preparatório do procedimento de inspecção tributária (artigo 11.º do RCPIT), no contencioso tributário só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, o qual afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte.

II — Tendo a recorrente alegado factos que colocavam em causa a legalidade concreta da dívida exequenda, por aí se repercutirem as irregularidades ocorridas na acção inspectiva, tendo sido notificada das liquidações adicionais foi-lhe assegurado um meio de impugnação judicial adequado à defesa dos seus direitos e daí que a pretensão formulada não tenha enquadramento no fundamento de oposição à execução previsto na alínea h) do artigo 204.º do CPPT.

III — A duplicação de colecta ocorre quando da aplicação do mesmo preceito legal por mais de uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária em concreto.

IV — Tal não acontece nas situações de liquidação adicional, em que a segunda liquidação não incide sobre o mesmo facto tributário (a mesma parcela de rendimento ou de valor patrimonial ou de despesa) sobre o qual incidiu a primeira.

Processo n.º 1085/07-30.
Recorrente: IHDE — Informática e Hardware Deist.Esp.Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-IHDE – Informática e Hardware Distribuição. Especializada, Lda., com os demais sinais dos autos, não se conformando com o despacho do Mºm Juiz do TAF de Sintra, que indeferiu liminarmente a oposição que deduzira contra a execução fiscal relativa às liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos anos 2001 e 2002, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I – Não se conformando a Agravante com a douta decisão vem o presente recurso interposto do douto despacho de fls. 160 proferido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que se pronunciou quanto à oposição à execução apresentado pela Agravante, tendo aquele douto Tribunal "a quo" decidido pela rejeição liminar daquela.

II — A Agravante foi citada em 17/03/2006 da execução fiscal contra si instaurada, pelo que, o referido prazo de 30 dias para dedução de oposição teve o seu início no dia seguinte, 18/03/2006, e segundo as regras processuais de contagem de prazo, a Agravante apresentou a sua oposição atempadamente.

III — A Agravante deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada pelo Serviço de Finanças de Sintra — 1, dentro do prazo legal de trinta dias a contar da citação pessoal, tendo remetido por correio registado com NR para esse Serviço de Finanças o mencionado articulado.

IV — Após ter autuado a petição de oposição, o Serviço de Finanças de Sintra – 1 remeteu o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, tendo no dia 22/06/2006 dado entrada e sido distribuído na 1ª. Unidade Orgânica do mencionado Tribunal "a quo".

V — No dia 26/06/2006 o processo foi concluso ao Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo", a fim do mesmo decidir da rejeição ou não da oposição, pois assim que é recebido o processo, o magistrado é desde logo chamado para proceder à imediata apreciação da adequação da oposição aos ditames legais.

VI - O objectivo da imediata remessa do processo ao Meritíssimo Juiz prende-se com a pronta apreciação da existência ou não dos fundamentos da rejeição liminar da oposição.

VII — O Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" manteve o processo concluso no seu gabinete por mais de 10 meses até ser proferida a decisão de rejeição liminar de oposição, tendo desrespeitado o princípio da celeridade processual e o dever de decisão, patente no nº1 do artigo 209º CPPT, ainda que somente no espírito da norma.

VIII — Não se mostrando razoável a delonga (10 meses) da decisão de rejeição liminar proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

IX — Face ao supra exposto, conclui a Agravante que o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" desrespeitou os princípios de celeridade processual e dever de decisão quanto à rejeição liminar da oposição e preteriu o direito constitucional da Agravante ao acesso à justiça tributária, previsto no artigo 9º. da LGT e 268º. da CRP.

X — E estando o princípio da celeridade processual na base da eficiência do sistema judiciário e dos direitos fundamentais dos cidadãos e das empresas no acesso à Justiça, bem como sendo os Tribunais o "veículo" soberano de decisão do Estado, não podem os "seus condutores" (os Juízes) permanecer inertes e negligentes por omissão, na respectiva tomada de decisão, tolerando e avivando a desconfiança e a incerteza dos cidadãos no seu direito constitucional de acesso á justiça para defesa dos seus interesses.

XI — Deste modo, a Agravante afirma a sua profunda convicção que, atento o prestígio e dignidade que a Administração da Justiça envolve, não possa ser proferida uma decisão de rejeição liminar da oposição decorridos 10 meses contados da conclusão do processo ao Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo".

XII — Nestes termos, face ao supra exposto e tomando-se em consideração os elementos constantes dos autos que, por si só, implicam decisão diversa da proferida pelo douto Tribunal "a quo", requer-se a Vossas Excelências se dignem, segundo a sapiência da Vossa razão, considerar a oposição deduzida pela Agravante aceite tacitamente pelo douto Tribunal "a quo" em virtude do excessivo decurso temporal até proferimento da decisão de rejeição liminar, devendo a mesma seguir os subsequentes trâmites legais.

DOUTRO PASSO

XIII — A Agravante, tendo sido notificada da sentença que rejeitou liminarmente a oposição por si deduzida, vislumbra que mal andou o douto Tribunal "a quo" ao decidir dessa rejeição liminar de oposição por meio de sentença.

XIV — Sendo a rejeição liminar da oposição equivalente ao indeferimento liminar da petição inicial, este deve ser proferido por meio de despacho e não de sentença, sob pena de não poder ser reclamada nem existir a possibilidade de apresentar uma nova petição, conforme dispõem os artigos. 474º., 475º. e 476º. CPC ex vi artigo 2º. alínea e) CPPT.

XV — Inclusivamente, face à rejeição in limine da oposição, a Agravante tanto pode agravar do respectivo despacho, como apresentar uma nova petição, se ainda não tiver decorrido o prazo legal para esse efeito.

XVI — Desta forma, outra alternativa não restava ao Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" senão proferir a decisão de rejeição liminar por despacho, sob pena de ficarem preteridos os meios legais de defesa e de reacção que a Agravante tem ao seu dispor.

XVII — Face ao supra exposto é licito que a Agravante conclua pela existência de erro na forma da decisão, o qual constitui uma irregularidade processual, e implica a invalidade do acto, nos termos do artigo 201º. CPC ex vi artigo 2º. alínea e) CPPT.

POR OUTRO LADO

XVIII — Vem o presente recurso interposto do douto despacho de fls. 160, proferido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que considerou que a Agravante cinge todo

o teor da sua argumentação à discussão da legalidade de liquidação do imposto, não se enquadrando nenhum dos factos por si alegados nas alíneas a), h) ou i) do n.º 1 do artigo 2049 do CPPT, e que assim sendo, os factos articulados pela Agravante não integram fundamento de oposição, mas sim de impugnação judicial, concluindo pela impropriedade do meio processual.

XIX — Não pode a Agravante conformar-se com o douto despacho proferido porque constam quer do processo quer da petição inicial da oposição elementos que, só por si, implicam necessariamente, mais uma vez, decisão diversa da proferida e que o Meritíssimo Juiz não tomou em consideração.

XX — Entende a Agravante que mal andou o douto Tribunal "a quo" ao considerar que a questão fundamental em causa na oposição respeita à legalidade concreta da liquidação da dívida tributária.

XXI — Ao contrário do entendimento perfilhado pelo douto Tribunal "a quo", certo é que os factos expostos pela Agravante em sede de oposição não se consubstanciam na existência de ilegalidade concreta do imposto, propriamente dita.

XXII — A Agravante não desconhece que o fundamento previsto na alínea a) do nº. 1 do artigo 204º do CPPT mais não traduz que uma ilegalidade abstracta e absoluta, não podendo o Tribunal em sede de oposição conhecer se a dívida exequenda foi bem ou mal liquidada.

XXIII — Conforme se constata da leitura da oposição deduzida pela Agravante, em momento algum, aquela pretende questionar ou invocar a ilegalidade concreta da dívida tributária como fundamento singular para o seu meio de defesa.

XXIV — Mas não estando ao alcance da Agravante outro meio judicial para defesa dos seus interesses, esta limitou-se, nos artigos 15º a 71º da sua oposição, a invocar os vícios que se assacam à inspecção tributária a que foi sujeita.

XXV — Significando que, a articulação dos factos que consubstanciam vícios do procedimento inspectivo e dos subsequentes actos de liquidação adicional de IVA não servem a base da argumentação para a inexistência do facto tributário, erro na determinação da matéria colectável, aplicação de taxa diferente da devida e/ou existência de isenção.

XXVI — Reitera-se que a Agravante, ao invés de atacar as liquidações adicionais de IVA ora notificadas, pretendeu antes invocar os factos relativos às manifestas as irregularidades e preterições de formalidades essenciais que inquinam a acção de inspecção dos vícios de forma e de violação de lei, que geram igualmente, a sua anulabilidade e ineficácia porque inexiste meio de defesa e de reacção perante todas as irregularidades cometidas no decurso da acção de inspecção tributária.

XXVII — E encontrava-se a Agravante desprovida de qualquer meio de reacção contra o relatório final de conclusões que lhe fora notificado, que não fosse a oposição judicial, uma vez que, aquele é irrecorrível quanto às suas conclusões.

XXVIII — De acordo com o entendimento perfilhado pela Agravante na sua oposição, os vícios assacados à acção de inspecção tributária, consagram fundamento para a inexigibilidade da quantia exequenda, revelando a sua exigência a total inadequação dos argumentos e fundamentos à realidade do tecido social do país.

XXIX — E tendo a oposição à execução um carácter residual relacionado com a inexigibilidade da divida exequenda, é o meio judicial adequado à defesa dos interesses da Agravante, reiterando que tal meio legal não é utilizado para discutir a certeza e/ou a liquidez da dívida tributária, mas tão somente a sua exigibilidade em função dos vícios assacados à acção da inspecção tributária.

XXX — Concluindo-se, face ao supra exposto, que, ao invés do decidido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" no seu douto despacho, e não pretendendo a Agravante discutir a liquidação da dívida exequenda, mas tão só defender-se face aos vícios de forma e de violação de lei que se assacam à acção de inspecção tributária a que foi submetida, a oposição à execução, configura, sem qualquer margem de dúvida, o meio adequado para o efeito.

XXXI — Conforme referido supra, o preceituado na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º. CPPT dispõe que a oposição pode ter como fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

XXXII — Deste modo, ao contrário do entendimento perfilhado pelo douto Tribunal "a quo", certo é que, pese embora os factos alegados pela Agravante nos artigos 15º a 71º da sua oposição não se subsumem à alínea a) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, em concreto, na verdade a factualidade descrita pela Agravante enquadra-se, inequivocamente, no disposto da alínea h) do n.º 1 do artigo 204º. CPPT, concluindo-se pela a existência, indubitável, de fundamento para a dedução de oposição à execução.

XXXIII — Enquadrando-se a situação aqui em causa, precisamente, no sentido acima descrito, não podia o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo", ignorando a existência de fundamento legal, rejeitar liminarmente a oposição apresentada pela Agravante e considerar que os factos articulados não integram fundamento de oposição, mas sim de impugnação judicial e que não pode a Agravante vir discutir a legalidade em concreto da liquidação da dívida tributária, fora da situação expressamente admitida na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

XXXIV — Face ao supra exposto, reitera-se que é entendimento da Agravante que foi, precisamente, no âmbito dessa disposição legal — artigo 204.º, n.º 1, alínea h) CPPT — que discutiu, na sua

oposição à execução, a legalidade da dívida exequenda, não pondo em crise a legalidade concreta da liquidação, propriamente dita, pois todos os seus factos enquadravam fundamento que serve de arrimo à oposição à execução.

XXXV — Deste modo, a Agravante vislumbra que mal andou o Tribunal "a quo' ao desconsiderar que a articulação dos factos respeitantes aos vícios de forma e violação de lei assacados à acção de inspectiva consagram o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º. CPPT, e que, de modo algum, se relacionam com a discussão da legalidade concreta da dívida tributária, nomeadamente, com a sua certeza ou liquidez.

XXXVI — Nestes termos e atento o supra explanado, tendo o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" proferido despacho de rejeição liminar da oposição, alegando não ser este o meio judicial adequado, violou o preceituado no n.º 1 do artigo 204º. CPPT, devendo ser susceptível do conveniente reparo.

ACRESCE AINDA QUE

XXXVII — A Agravante invocou, na sua oposição, que as liquidações adicionais carecem de fundamento legal e factual.

XXXVIII — Tal factualidade foi pertinentemente apresentada, uma vez que, dos elementos apurados na acção inspectiva esta padece de vícios legais que, conforme concluído supra, se subsumem no fundamento previsto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º CPPT, pois não se pode de deixar de considerar que o fundamento que dá causa à existência do imposto importa, por sua vez a sua inexistência.

XXXIX — Reiterando que a Agravante nunca pretendeu, em momento algum, pôr em causa a ilegalidade concreta do imposto, enquanto mero acto de apuramento de imposto, nem tão pouco que o imposto apurado não seja devido.

XL — Significando que a Agravante apenas colocou em crise, pela presente oposição, os vícios legais patentes na acção inspectiva e a interpretação feita pelos serviços dos dispositivos legais em sede de Relatório de Inspecção e quanto às suas conclusões, que sustentam a emissão do título executivo, consequentes liquidações e execução, na justa medida em que esta obrigação de imposto não existe.

XLI — As liquidações baseadas em acção de inspecção inquinada de vício gerador de anulabilidade violam expressamente a Constituição da República Portuguesa, a qual consagra no seu artigo 103º.nº 3 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 não se faça nos termos da lei.

XLII — Desta forma, outra alternativa não restava ao douto Tribunal "a quo" senão aceitar a oposição e ordenar o prosseguimento da sua tramitação, sob pena de violar desta forma o preceituado no n.º 1 do artigo 204º. CPPT.

DOUTRO PASSO,

XLIII — Não pode a Agravante, conformar-se com o douto despacho proferido, não só porque não foram considerados os factos que se enquadram no fundamento legal de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º. CPPT, pelos motivos já explanados em XVIII a XLII supra, mas também porque, ao contrário do entendimento perfilhado pelo douto Tribunal "a quo", a articulação de toda a factualidade relativa a operações simuladas ou em que foram simulados os preços, não pode deixar de consagrar um fundamento legal de oposição à execução

XLIV— Refere-se que a Agravante alegou na sua oposição que se dedica à importação, exportação, distribuição e comercialização de produtos informáticos, sendo que, a sua actividade principal consiste na distribuição e comercialização de componentes informáticos de determinadas marcas, das quais detém a representação, apesar de não exclusiva.

XLV — A actividade da Agravante era dirigida para a venda dos produtos que representa e que também adquire por compra a fornecedores nacionais para que possa oferecer aos seus clientes uma solução completa para assemblagem de computadores.

XLVI — A Administração Fiscal, no decurso de acções de inspecção tributária que foram desenvolvidas às empresas NÚCLEO BIT — Soc. De Distribuição Informática, SA e DOBROS INFORMATICA— Comercialização de Componentes, Lda., constatou, nos anos de 2001 e 2002, a prática de preços de venda inferiores aos respectivos preços de compra, entre 9% e 13%, pese embora, para titular as suas operações de venda, emitissem as respectivas facturas.

XLVII — E segundo o entendimento da Administração Fiscal, com este procedimento adoptado pelas empresas Núcleo Bit e Dobros, os seus clientes, como a Agravante encontravam-se na posse de documentos relativos às aquisições, onde de facto, não era liquidado IVA, mas que formalmente lhes permitiam reclamar do Estado, montantes que efectivamente não pagaram, pelo mecanismo do exercício do direito à dedução do IVA, e dessa forma, obterem vantagens patrimoniais.

XLVIII - A Administração Fiscal considerou que a Agravante nestas aquisições, bem como em todas as outras, não pagou o IVA que legalmente tinha de onerar a transacção, apesar de na factura que formaliza a transmissão estar mencionando o respectivo IVA.

XLVIX — Tal conclusão da Administração Fiscal em nada corresponde à realidade, pois além dos preços praticados por aquelas empresas serem semelhantes aos comercializados por outros fornecedores, diga-se ainda que tais preços de aquisição eram os que se encontravam estabelecidos nas

tabelas de preços acrescidos do respectivo IVA, apenas sofrendo algumas variações em função das quantidades pretendidas.

L — Significando que, a Agravante sempre comprou pelo preço indicado e constante das referidas tabelas que as mencionadas empresas dispunham, acrescido do IVA respectivo.

LI — Certo é que a Agravante pagou o imposto que onera o bem, não se justificando à Administração Fiscal cobrar-lhe, novamente um imposto que, das facturas que se encontram na sua posse, comprovam esse mesmo pagamento, e, não lhe pode ser imputada a prática de operação simulada, sob pena de se verificar duplicação de colecta.

LII – Correspondendo a transmissão de bens a uma operação real, e tendo sido o IVA creditado e pago pela Agravante não deve nem pode recair, novamente, sobre si o encargo do imposto a pagar, resultante das liquidações adicionais.

LIII — De todo o exposto, vislumbra a Agravante que os factos articulados nos artigos 72º a 105º da oposição, e resumidamente expostos no presente recurso redundam o fundamento da duplicação de colecta previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 204º CPPT.

LIV — Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 205º. CPPT, para que haja duplicação de colecta são necessários quatro requisitos — que se trate do mesmo tributo ou de um outro de igual natureza; que diga respeito ao mesmo facto tributário; que tal tributo esteja pago por inteiro; e que esse tributo seja, novamente, exigido à mesma pessoa.

LV — Observam-se em relação à Agravante e à quantia exequenda que lhe é exigida pela Administração Fiscal, os quatro requisitos exigidos para a existência do fundamento de duplicação de colecta, isto é, trata-se do mesmo tributo — IVA, respeita ao mesmo facto tributário — aquisição de mercadorias às empresas Núcleo Bit e Dobros, o imposto encontra-se pago na sua íntegra, pois a Agravante, aquando da compra dos produtos pagou o preço, acrescido do respectivo IVA, sendo que o imposto está ser, indevidamente, exigido à mesma pessoa, a Agravante.

LVI - Deste modo, face ao supra explanado, é legitimo que a Agravante não tenha procedido ao pagamento da liquidação adicional ora notificada e se tenha feito insurgir na sua oposição à execução quanto à liquidação de um imposto que já foi, por si, pago na sua integra, invocando para tanto o fundamento da duplicação da colecta.

LVII — A Agravante, em diversos artigos da sua oposição invoca expressamente que já procedeu ao pagamento do imposto que lhe está a ser cobrado em sede de execução.

LVIII — Nestes termos, face ao supra exposto, e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, entende a Agravante que os factos articulados nos artigos 72º. a 105º da sua oposição, inequivocamente, são subsumíveis ao fundamento legal de oposição previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 204º. CPPT, isto é duplicação de colecta.

LVIX — Vislumbrando a Agravante que mal andou o douto Tribunal "a quo" ao desconsiderar a duplicação da colecta como fundamento por si na oposição à execução, mostrando-se violado mais uma vez o preceituado no n.º 1 do artigo 204º. CPPT, ao não ter proferido uma decisão conforme for de direito.

LX — Em conclusão, ao contrário do entendimento perfilhado pelo douto Tribunal "a quo", salvo o devido respeito que é muito, considera a Agravante que na sua oposição à execução não se conclui pela inexistência de factos que integrassem algum dos fundamentos legais de oposição previstos no artigo 204º. CPPT.

LXI — Desse modo, sendo este o principio basilar para justificar o indeferimento liminar não se justifica que o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra tenha posto termo à oposição, decidindo pela sua rejeição liminar.

LXII — Assim, nos termos das razões e argumentos supra explanados, é entendimento da Agravante que sendo totalmente infundada a armação constante do despacho de rejeição liminar da oposição à execução fiscal, o mesmo viola frontalmente o disposto no artigo 204º CPPT, devendo o douto tribunal "a quo" proferir despacho nos termos do artº 210º CPPT.

2-A Fazenda Publica não contra alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. A decisão impugnada consta de despacho e não de sentença na medida em que, sendo de rejeição liminar da oposição à execução, não se pronunciou sobre o mérito da causa (art.156º nº2, 234-A nº2 e 475º nº2 CPC; conclusões XIII/XVII)

A recorrente pode apresentar nova petição de oposição nos 10 dias subsequentes à notificação do acórdão que negue provimento ao recurso interposto da decisão de rejeição liminar; porém, a nova petição seria ineficaz porque reincidiria no erro na forma de processo que determinou a rejeição liminar (art.476º CPC; cfr. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p938)

2.Sufragamos a fundamentação da decisão de rejeição liminar: pretensão de discussão na oposição à execução da legalidade concreta da dívida exequenda, com postergação do meio processual adequado da impugnação judicial (art.204º nº1 alínea h) CPPT)

A impossibilidade de convolação para a forma processual impugnação judicial resulta não só da inadequação do pedido formulado mas também da intempestividade da petição, considerando que:

a) o termo do prazo para pagamento voluntário ocorreu em 31.12.2005 (docs. fls. 38/46)

b)a petição foi enviada ao SF Sintra-l por carta registada em 26.04.2006 fls.206;art. 102º nº1 alínea a) CPPT)

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4- O despacho recorrido, após ponderar que o oponente se limitara a alegar factos que, em seu entender, consubstanciariam quer vícios do procedimento inspectivo a que fora sujeito, quer dos subsequentes actos de liquidação adicional do IVA, que, por não terem sido pagos, motivaram a instauração do processo executivo, concluiu nos seguintes termos:

"Temos, deste modo, que os factos articulados pelo Oponente não integram fundamento de oposição, mas sim de impugnação judicial, constando-se, nos termos expostos, a questão prévia da inidoneidade ou impropriedade do meio processual, no que toca à oposição à execução fiscal.

"Há erro na forma de processo quando se usa meio processual diverso do legalmente previsto, em relação à respectiva pretensão, isto é, ao pedido formulado". (cfr. Ac. STA, de 07.11.2001, proferido no processo n.º 026297, com sumário disponível em www.dgsi.pt)."

(…)

"Neste momento, impor-se-ia cuidar de, eventualmente, proceder à convolação da presente oposição, na espécie processualmente adequada, atendendo ao disposto nos artigos 98º, número 4 do CPPT e 97º, número 3 da LGT, e, também, do artigo 199º do Código de Processo Civil (ex vi artigo 2º, e) do CPPT) que determinam ser o erro na forma de processo corrigível — cfr. Acórdão do STA, de 12 de Novembro de 2003, proferido no processo n.º 1206/03, in http//www.dgsi.pt/jsta).

A este propósito a jurisprudência tem-se firmado no sentido de que a convolação é admissível desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada de processo e a acção judicial não esteja caducada.

Ora, se quanto à causa de pedir invocada não se levantam obstáculos, constata-se que o pedido formulado, de que o tribunal "se digne julgar a presente oposição procedente por provada, e consequentemente, absolver o Oponente do pedido de execução, e extinguir-se o direito do Estado à cobrança coerciva" – ainda que desconsiderada a exigência de "formula sacramental', nas doutas palavras do Prof. Alberto dos Reis – adequa-se à oposição à execução fiscal, mas não à impugnação judicial, que visa a declaração de inexistência, de nulidade, ou a anulação dos actos impugnados, e não a extinção de autos executivos (cfr. art. 124.º n.º 1 do CPPT), pelo que inviabilizada fica, desde logo, e irremediavelmente, a convolação dos autos.

Não se encontram, por conseguinte, preenchidos os invocados condicionalismos referidos no artigo 204º n.º 1 do CPPT, nem os factos alegados pela Oponente são susceptíveis, mesmo em abstracto, de configurar uma situação enquadrável em qualquer das alíneas do mencionado artigo, pelo que, deverá ser liminarmente rejeitada a oposição, atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do mesmo diploma."

– Nas conclusões I a XII da sua alegação de recurso, a recorrente apontando o facto do processo ter estado concluso por mais de dez meses até ser proferido a decisão de rejeição liminar da oposição, dessa forma se desrespeitando o princípio da celeridade processual e o dever de decisão, patente no n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, "*ainda que somente no espírito da norma"*, vem defender que a oposição deduzida devia ser considerada como tacitamente aceite no tribunal "a quo".

A sem razão da recorrente é por demais manifesta quanto à questão suscitada.

De facto, a figura da aceitação tácita apresenta-se como de todo estranha e mesmo incompatível com o exercício da actividade jurisdicional que é própria dos tribunais.

Admitindo-se como excessivo o prazo de dez meses que medeou entre a abertura da conclusão e a prolação do despacho de rejeição liminar da oposição que fora deduzida, ao arrepio da celeridade que é imposta na expressão "*Recebido o processo, o juiz rejeitará logo"* constante do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, o certo é que da demora verificada não decorre qualquer consequência preclusiva quanto à rejeição liminar da oposição.

Do mesmo passo, a demora verificada não possui uma dimensão violentadora do direito da recorrente ao acesso à justiça tributária, previsto nos artigos 9.º da LGT e 268.º da CRP, como vem alegado, sendo que, de todo o modo, uma eventual violação apenas se traduziria no direito a indemnização a exercer junto dos tribunais portugueses competentes e, em último recurso, no Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, sem quaisquer reflexos na questão da rejeição liminar da oposição - vide anotação 7.ª ao artigo 9.º da LGT, comentada e anotada, 2.ª edição, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa,

De improceder, assim, as conclusões I a XII.

5.2. Nas conclusões XIII a XVII, a recorrente insurge-se contra o facto de, em seu entender, a rejeição liminar ter sido decidida por meio de sentença, quando o deveria ter sido por despacho, o que

constituiria uma irregularidade processual geradora da invalidade do acto, nos termos do artigo 201.º do CPC, "ex vi "do artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

A questão suscitada perde logo o sentido quando se constata que o próprio M.mo Juiz recorrido a fls. 160 qualifica como assumindo a forma de despacho a decisão que se seguiria a respeito da rejeição liminar da oposição.

E com acerto fez essa qualificação uma vez que nesse acto de rejeição o juiz não decidiu o mérito da causa ou algum incidente que apresente a estrutura de uma causa - artigo 156.º do CPC.

Deste modo, improcedem as conclusões XIII a XVII.

5.3. Nas conclusões XVIII a XLII a recorrente desenvolve uma tese argumentativa em que, no essencial, defende que os factos expostos em sede de oposição não consubstanciavam ataque à legalidade concreta das liquidações adicionais de IVA notificadas, mas antes contendendo com "*…irregularidades e preterições de formalidades essenciais que inquinam a acção de inspecção dos vícios de forma e de violação de lei, que geram, igualmente, a sua anulabilidade e ineficácia porque inexiste meio de defesa e de reacção perante todas as irregularidades cometidas no decurso da acção de inspecção tributária"* (conclusão XXVI), e daí que esses factos se enquadrem no disposto na alínea h) do artigo 204.º do CPPT.

Mais reiterou que nunca pretendeu pôr em causa a ilegalidade concreta do imposto, *"..enquanto mero acto de apuramento do imposto, nem tão pouco que o imposto apurado não seja o devido.." (conclusão* XXXIX), mas antes colocar em crise "*..os vícios legais patentes na acção inspectiva e a interpretação feita dos dispositivos legais em sede de Relatório de Inspecção.." (conclusão* XL).

Vejamos.

Dispõe o artigo 54.º do CPPT sob a epígrafe "Impugnação unitária":

"*Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos dos contribuintes ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida".*

Por outra parte, estabelece o artigo 11.º do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT- DL n.º 413/98, de 13/12), sob a epígrafe "Impugnabilidade dos actos", o seguinte:

"*O procedimento de inspecção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos lesivos dos direitos ou interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários".*

Significa isto que, em face da consagração do princípio da impugnação unitária e do carácter meramente preparatório do procedimento de inspecção, no contencioso tributário só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, o qual afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte.

Assim, como afirma Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, I.º volume, em anotação ao artigo 54.º -"*Nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável."*, apenas sendo admissível a impugnação contenciosa autónoma de acto anteriores ao da liquidação no caso de prevista na lei, por forma expressa, ou quando sejam imediatamente lesivos.

Ora, no caso que nos ocupa, a oponente invocou na petição vícios procedimentais e de violação de lei concretizados em irregularidades e preterições de formalidades legais ocorridas no decurso da acção de inspecção externa de que foi objecto, que, por esse motivo, gerariam a anulabilidade e ineficácia da liquidações adicionais (cfr. artigos 15.º a 71.º).

Não se encontrando expressamente previsto na lei que as alegadas irregularidades inspectivas sejam passíveis de impugnação contenciosa autónoma, tão pouco tendo produzido imediata lesividade na esfera jurídica da recorrente, inelutável será concluir que essas irregularidades, repercutindo-se no acto final de liquidação adicional, na pertinente impugnação judicial tinham a sede própria para serem invocadas.

Como assim, em termos de impugnabilidade contenciosa, nenhuma diferença ocorre quando por esse meio se pretende discutir a certeza e/ou a liquidez da dívida tributária, ou tão somente a sua exigibilidade em função dos vários vícios assacados à acção da inspecção tributária (cfr. conclusão XXIX).

Serve isto para concluir que a recorrente alegando factos que colocavam em causa a legalidade concreta da dívida exequenda, por aí se repercutirem as irregularidades ocorridas na acção inspectiva, tendo sido notificada das liquidações adicionais foi-lhe assegurado um meio de impugnação judicial adequado à defesa dos seus direitos e daí que a pretensão formulada não tenha enquadramento no fundamento de oposição à execução previsto na alínea h) do artigo 204.º da CPPT, ao invés do que defende a recorrente.

Improcedem, deste modo, as conclusões XVII a XLII.

5.4. Nas conclusões XXLIII a LVIII, a recorrente vem defender, por último, que os factos articulados nos artigos 72.º a 105.º da oposição no referente a operações simuladas ou em que foram simulados preços, redundaria no fundamento da duplicação de colecta previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Como decorre do estabelecido no n.º 1 do artigo 205.º do CPPT, a duplicação de colecta ocorre quando da aplicação do mesmo preceito legal por mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta.

No entanto, como salienta Jorge Lopes de Sousa no CPPT já acima citado, na anotação 3 ao artigo 205.º "…, *torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, o que não acontecerá, por exemplo, no caso de liquidações adicionais em que se pretende liquidar um tributo que, indevidamente, não foi liquidado inicialmente. Nestas situações de liquidação adicional, a segunda liquidação não incide sobre o mesmo faço tributário (a mesma parcela de rendimento ou de valor patrimonial ou de despesa, por exemplo), sobre o qual incidiu a primeira."*

Acontece que na situação "sub judicio" estão precisamente em causa liquidações adicionais decorrentes da constatação por parte da Administração Fiscal de deduções indevidas de IVA relativas a operações simuladas ou em que foram simulados os preços, em decorrência do que deixaram os impostos correspondentes de ser entregues ao Estado.

Neste contexto, como se revela evidente, os factos tributários sobre que incidiram as liquidações adicionais não são os mesmos de que partiram as primitivas, por assentarem na posterior verificação de operações simuladas ou simulação de preços, cuja existência a recorrente nega e que, em razão disso, assevera já procedido ao pagamento do imposto que, em seu entender, era devido.

Daí que não ocorra duplicação de colecta para efeito do disposto na alínea g), n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

5.5. Por último, importa ponderar a possibilidade de convolação do presente processo de execução fiscal para a forma processual de impugnação judicial, tendo em atenção a prescrição constante do artigo 97.º da LGT no sentido da correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, o que de igual modo vem estabelecido no artigo 98.º, n.º 4 do CPPT.

A este propósito, o despacho sob recurso concluiu pela inviabilidade dessa convolação com fundamento na inadequação do pedido formulado na oposição à impugnação judicial.

Ora, o certo é que a recorrente não impugnou essa decisão de recusa de convolação, donde que a mesma tenha transitado em julgado, não fazendo parte do objecto do recurso.

Em face disso, a questão da convolação para a forma de processo adequada em definitivo foi decidida na instância no sentido da sua recusa.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6, sem prejuízo da eventual concessão do benefício do apoio judiciário solicitado (fls. 105 e seguintes).

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Erro na forma de processo. Convolação. Sistema Integrado de Incentivos ao investimento (SIII). Caducidade do direito à liquidação. Condição resolutiva.

Sumário:

I - O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e do recurso contencioso para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo artigo 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.

II - Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial.

III - *O prazo para impugnar a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa é o de 90 dias, previsto no artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.*

IV - *O acto provisório pelo qual são concedidos incentivos fiscais e financeiros nos termos do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, fica sujeito a condição resolutiva - artigo 43.º -, só se consolidando a partir do momento em que se verifiquem as condições e objectivos esperados do investimento realizado.*

V - *Não está legalmente previsto um prazo limite para a Administração considerar verificada, ou não, tal condição.*

VI - *A declaração de caducidade prevista no n.º 3 do referido normativo tem efeitos retroactivos e só com a verificação da condição ficam definidos a situação jurídica respectiva e direitos decorrentes.*

VII - *O prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos devidos nos termos da alínea b) daquele n.º 3 só começa a correr com a declaração de caducidade dos respectivos benefícios, por só então tal direito poder ser exercido – artigo 329.º do Código Civil – e o facto tributário se concretizar ou complementar – artigo 33.º do Código de Processo Tributário.*

Processo n.º 8/08-30.
Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos.
Recorrido: Ramiro & Pires, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Subdirector-Geral dos Impostos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que "deu provimento ao recurso" interposto por Ramiro e Pires, Lda., do despacho que lhe indeferiu recurso hierárquico que interpusera de decisão da Directora de Finanças de Bragança, referente à liquidação de Imposto Complementar – Secção B, do ano de 1987.

Fundamentou-se a decisão na idoneidade do meio processual – o recurso contencioso e não a impugnação judicial, nos expressos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, e na caducidade da liquidação, já que "o facto tributário não deixa de ser, por força dos despachos que, primeiro, concederam os incentivos fiscais e, depois, declararam a sua caducidade, a actividade geradora de lucros, levada a cabo ao longo de vários exercícios", pelo que "em nenhum caso se pode entender que o facto tributário é o despacho que declarou a caducidade dos incentivos, pretendendo-se que o prazo de caducidade só comece a correr depois da sua prolação" – cfr. fls. 106 *in fine*.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª Ocorreu erro na forma do processo, já que a Recorrida recorreu ao meio processual denominado Recurso Contencioso, quando o meio processual adequado, correcto e próprio seria o processo de impugnação judicial;

2.ª Sem prejuízo, está claro, da imperatividade na convolação na forma de processo adequada… caso seja possível;

3.ª A caducidade da liquidação nos impostos periódicos começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário;

4.ª Só assim não acontecerá no caso dos benefícios fiscais que implicarem a não liquidação do imposto, pois neste caso, a caducidade começa a contar-se desde a não verificação dos pressupostos desses benefícios;

5.ª Portanto, neste caso, quando a liquidação foi efectuada e notificada à recorrida, a caducidade ainda não tinha ocorrido.

6.ª Por isso a liquidação é tempestiva, legal, devida e exigível.

7.ª Razão pela qual a decisão recorrida, por errada aplicação e interpretação, violou, por um lado, o art. 76.º; o art. 97.º, n.º 1, alínea d) e p) e n.º 2 e o art. 102.º, n.º 1, alínea e), todos do CPPT e por outro lado o art. 33.º do CPT e o art. 46.º, n.º 2, alínea b) da LGT, conjugados com o art. 4.º, n.º 1 e n.º 2; art. 11.º; art. 12.º, n.º 2 do EBF e com o art. 329.º do CC.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que o meio processual idóneo é a impugnação judicial, por estar em causa a legalidade da liquidação do imposto e, por outro lado, não se verificar a referida caducidade já que o respectivo prazo se deve contar a partir do despacho que declarou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) Por despacho de 20-03-1986, do S.E.S.E. do Planeamento, foram provisoriamente concedidos à recorrente, incentivos fiscais e financeiros, previstos nos artigos 12º e 13º do Decreto-Lei n.º 194/80, sendo os incentivos fiscais os seguintes: isenção de Sisa relativa às aquisições de imóveis integrados no projecto; isenção de Contribuição Industrial e Imposto Complementar, Secção B, por sete anos; Reintegrações e Amortizações (aceleração para o dobro durante dez anos, e consideração como custo para efeitos do artigo 26º do C.C.I. da totalidade dos gastos suportados com a formação e aperfeiçoamento do pessoal.

2) Por despacho de 08-04-1997, de S.E.S.E.A.F. foi determinada a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros, ficando revogado o despacho de concessão provisória daqueles incentivos.

3) Na sequência do despacho referido em 2), foi efectuada a liquidação de Imposto Complementar - Secção B, do ano de 1987.

4) A liquidação foi notificada ao contribuinte, pelo ofício n.º 4036, datado de 21-10-1999.

5) Em 21-01-2000, o contribuinte apresentou reclamação graciosa alegando a caducidade nos termos do artigo 33º do Código de Processo Tributário.

6) Por decisão de 06-04-2000 da Senhora Directora de Finanças, a reclamação foi indeferida.

7) O contribuinte, desta decisão, interpôs, em 08-05-2000, recurso hierárquico, o qual foi indeferido por despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, de 17-06-2000, notificado por ofício datado de 29-06-2000.

8) O presente recurso foi deduzido em 10-07-2000;

9) O imposto foi pago em 27-12-2002 - fls. 65.

Vejamos, pois:

QUANTO À IDONEIDADE DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO:

No respeitante à impugnação contenciosa dos actos administrativos em matéria tributária, o artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa "a apreciação da legalidade do acto de liquidação" – alínea *d*) do n.º 1; e recurso contencioso quando o não está – alínea *p*) *in fine* e seu n.º 2.

Nos autos vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão referente à liquidação de Imposto Complementar.

Pelo que efectivamente lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, nos termos das disposições legais referidas.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do STA de 19 de Janeiro de 2005 – recurso n.º 1021/04 e JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado*, 4.ª edição, p. 428, nota 18.

Por outro lado, o respectivo prazo – 90 dias – conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado no artigo 102.º, n.º 1, alínea *e*), do CPPT: "notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código".

Cfr. *ob. cit.*, pp. 459 – notas 8 e 11 – e 362 – nota 8 – e o acórdão do STA de 8 de Outubro de 2003 – recurso n.º 870/03.

E tendo a sociedade recorrente sido notificada da decisão de recurso hierárquico por ofício datado de 29 de Junho de 2000 e interposto o recurso contencioso em 10 de Julho de 2000, a petição é tempestiva.

Pelo que há que efectuar a chamada convolação do processo, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista – cfr. artigos 98.º, n.os 3 e 4, do CPPT, e 199.º, n.º 1, do Código de Processo Civil -, corrigindo-se o respectivo erro.

Cuja consequência é a "anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependem absolutamente, devendo sempre aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos".

Em termos da própria natureza da convolação e visto o disposto naquele artigo 199.º, devem anular-se unicamente os actos que não possam ser aproveitados e praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, o mais possível, da forma estabelecida pela lei, não podendo, todavia, aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar diminuição das garantias do réu.

O que não aconteceu, no caso dos autos, quer quanto ao prazo da contestação ou resposta ou para o de alegações, quer quanto à prova oferecida, sempre de natureza documental; e o mesmo se diga quanto à própria representação da Fazenda Pública.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, o recente acórdão do STA de 19 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0617/07.

Conclui-se, pois, que todos os actos praticados podem ser aproveitados pelo que é de efectuar a convolação sem que seja necessário tanto invalidar actos como praticar outros.

Deve, pois, seguir-se a forma de impugnação judicial.

QUANTO À CADUCIDADE DO DIREITO DE LIQUIDAÇÃO:

O Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, veio criar o chamado Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

Dispondo o seu artigo 43.º:

(Contrapartida dos incentivos e fiscalização)

1 - A concessão dos incentivos previstos neste diploma fica condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão referida no artigo 41.º.

2 - A verificação do disposto no número anterior, bem como de todas as condições de aplicação do presente diploma, competirá a cada uma das entidades que hajam procedido à apreciação do processo, as quais poderão, para o efeito, solicitar as informações e elementos de prova que considerarem indispensáveis no seu campo específico de actuação.

3 - O não cumprimento dos objectivos e condições a que aludem os números anteriores implicará, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação:

a) Restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente;

b) Pagar as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano, contado da data da transmissão, no caso da sisa, e do dia imediato ao último do respectivo prazo de cobrança à boca do cofre em que normalmente devia ser efectuado o pagamento dos outros impostos, até à data daquela notificação, procedendo-se, na falta de pagamento dentro daquele prazo de trinta dias, ao débito ao tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança, com juros de mora, nos sessenta dias seguintes, findos os quais haverá lugar a procedimento executivo.

4 - A caducidade dos incentivos fiscais e financeiros é declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, mediante proposta de uma das entidades referidas no n.º 2 deste artigo e parecer concordante do Ministro da tutela.

5 - No caso de o incumprimento não ser, no todo ou em parte, imputável à empresa beneficiária, poderão ser redefinidas as condições e mantidos ou reajustados os incentivos, sob proposta de qualquer das entidades mencionadas no n.º 2 e mediante aprovação concedida pelo Ministro das Finanças e do Plano, obtido parecer favorável do Ministro da tutela.

6 - A contabilidade das empresas dará expressão adequada aos benefícios concedidos, que serão registados, salvo o disposto no artigo 24.º, em conta especial de proveitos, lançando nas correspondentes contas de custos os encargos fiscais e financeiros, sem qualquer dedução dos referidos benefícios.

Assim, nos termos do seu n.º 1, a concessão dos incentivos fica condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão referida no artigo 41.º, com as consequências expressas no seu n.º 3, no caso de não cumprimento daqueles objectivos e condições, nomeadamente a caducidade de "todos os benefícios concedidos".

Esta é declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano.

A concessão dos benefícios ficou assim sujeita a uma condição resolutiva – artigo 270.º do Código Civil – isto é, a um evento futuro e incerto.

Pelo que a respectiva declaração de caducidade produz efeitos retroactivos, impedindo consequentemente a verificação da caducidade de exigir, por acto administrativo ou tributário, o pagamento das importâncias respectivas – alíneas *a*) e *b*) do n.º 3 do dito artigo 43.º.

Na verdade, a situação jurídica e os direitos decorrentes só ficam definidos com a verificação da condição pelo que os respectivos incentivos financeiros e fiscais, sendo, assim, concedidos a título provisório, só se consolidam na esfera jurídica do beneficiário a partir do momento em que se verifiquem as condições e objectivos esperados do investimento realizado.

Não há, todavia, legalmente estabelecido, qualquer prazo limite para a Administração considerar verificada, ou não, tal condição resolutiva.

Cfr. o acórdão da 1.ª secção do STA de 22 de Fevereiro de 2000, *in Acórdãos Doutrinais*, 463-940 e ss.

Mas, assim sendo, o prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos devidos por força da declaração de caducidade só pode contar-se a partir desta, pois só aí aquele podia ser exercido pela Administração – artigo 329.º do Código Civil: "o prazo de caducidade, se a lei não fixar outra data, começa a correr no momento em que o direito puder legalmente ser exercido".

Na verdade, parece não ser razoável entender-se que, podendo inclusivamente a não realização dos preditos objectivos ter lugar passados mais de 5 anos após a sua concessão, não possa então proceder-se à liquidação dos impostos porventura devidos.

Além de que tal solução cabe ainda nos quadros do artigo 33.º do Código de Processo Tributário, tal como, aliás, nos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Na verdade, face à predita condição resolutiva e ao carácter retroactivo da referida declaração de caducidade dos benefícios, o facto tributário como que só com a verificação daquela se concretizou ou completou.

Cfr. o acórdão do STA de 21 de Novembro de 2001 – recurso n.º 26.389.

Posição que sai reforçada pelo disposto nos n.os 3 e 4 do dito artigo 43.º, epigrafado "contrapartida dos incentivos e fiscalização".

Na verdade, o não cumprimento dos objectivos e condições que estiveram na base dos benefícios concedidos faz nascer, para o beneficiário, uma nova obrigação, tanto de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, como do pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, sempre acrescidas dos respectivos juros, de 12% ao ano, nesta última hipótese.

Obrigação relativamente à qual, nos apontados termos do artigo 329.º do Código Civil, só pode conceber-se um prazo de caducidade a iniciar "no momento em que o direito puder ser legalmente exercido", ou seja, o da verificação da caducidade dos incentivos – cfr. o acórdão do STA de 19 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0617/07.

Não padece, por tal, o acto impugnado da ilegalidade que o impugnante lhe imputa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional, assim se revogando a sentença, convolando-se o recurso contencioso em impugnação judicial e julgando-se esta improcedente.

Custas pela impugnante, na instância e neste STA, sempre com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) – *Jorge Lino* – *Jorge de Sousa* (Votei a decisão com o fundamento do acórdão de 19.12.2007, recurso n.º 617/07).

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Alegações de recurso. Notificações. Caducidade do direito de liquidação. Impostos periódicos. Liquidação oficiosa. Audiência prévia.

Sumário:

I — O regime de notificações previsto no artigo 229.º-A do CPC não se aplica às alegações e contra-alegações dos recursos, por estas não serem considerados articulados ou requerimentos autónomos.

II — Em processo judicial tributário a apresentação das alegações de recurso do recorrente não tem que ser notificada ao recorrido, cujo prazo para contra-alegar se conta a partir do termo do prazo de que dispõe o recorrente para alegar.

III — O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, como é o caso do IRC, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

IV — Na falta de apresentação pelo contribuinte da declaração dos seus rendimentos para efeitos de IRC, a Administração Tributária procederá à sua liquidação, nos termos do disposto no artigo 83.º do CIRC, tendo por base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada.

V — O artigo 60.º da LGT impõe que, nesse caso, se faculte ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de audição prévia.

Processo: 22/08-30.
Recorrente: Ministério Público e Vila Matos – Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Vila Matos – Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda., com sede em Braga, veio impugnar judicialmente as liquidações adicionais de IRC, relativas aos anos de 2001 e 2002, nos valores de 27.266,38 € e 25.185,37 €, alegando falta de audição prévia antes da liquidação e a caducidade do direito à liquidação do IRC.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga foram julgados provados e procedentes os vícios alegados pela impugnante, determinando-se a anulação das liquidações em causa.

Não se conformando com tal decisão, dela vem a Magistrada do MP junto daquele TAF interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Na douta sentença recorrida, julgou-se verificada a caducidade do direito de liquidação relativamente ao IRC de 2001 e violada a norma do art.º 60.º LGT por a impugnante não ter sido notificada para exercer o direito de audição prévia à liquidação.

2. Isto, apesar de se ter dado como assente que a data limite de pagamento do imposto liquidado era 14.07.2005, que a impugnante não apresentou o modelo 22 IRC nos exercícios de 2001 e 2002 a que estava obrigada e que por isso a liquidação foi efectuada pela administração fiscal nos termos do art.º 83.º/1. b) LGT.

3. Ora, quanto à caducidade declarada, nos termos do art.º 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, contado, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

4. A liquidação referente a IRC do exercício de 2001 foi notificada à impugnante em 2005, tendo como limite de pagamento o dia 14.07.2005.

5. Assim, sendo que o direito de liquidar o IRC de 2001 só terminaria a 1.01.2006, obviamente que não se verificou a caducidade do direito de liquidação daquele imposto referente àquele ano.

6. Quanto à falta de audição prévia da impugnante, ao contrário do decidido, a conjugação das disposições dos artigos 82.º/1.a), 83.º/1.a) e b) do CIRC e 60.º/1.a) e 2 da LGT impõe decisão diferente, no sentido da dispensa da notificação para aquele efeito no caso, como o dos autos, em que a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte.

7. Com efeito, a exigência legal do n.º 1, alínea a) do art.º 60.º da LGT não pressupõe os casos de autoliquidação (do IRC) previstos por exemplo nos artigos 82.º/1.a) e 83.º/1.a) do CIRC, nem consequentemente se lhes aplica, como decorre do n.º 2 do mesmo art.º 60.º.

8. Ora, a liquidação efectuada nos termos do art.º 83.º/1.b) CIRC teve por base as declarações do contribuinte e a determinação da matéria colectável por si efectuada, relativamente ao último exercício em que apresentou declarações, cumprindo as suas obrigações declarativas.

9. Nenhum elemento ou facto novo foi invocado ou determinante da liquidação que justificasse e impusesse a audição prévia do s.p..

10. Sendo que a efectivação da liquidação nestes termos só a si é imputável, por violação e desrespeito das suas obrigações declarativas fiscais, e total omissão perante a administração fiscal, apesar de não poder ignorar, nem lhe aproveitar a eventual ignorância, das consequências de tal omissão, decorrentes directamente da lei – art.ºs 82.º.b) e 83.º/1.b) CIRC.

11. Acresce que, as garantias e direito de defesa que a lei lhe confere não são postas em causa nem saem prejudicadas perante todos os meios de reclamação, recurso e impugnação da liquidação, que a lei também lhe confere.

12. Pelo exposto, a douta sentença violou as disposições dos artigos 45.º, n.º 1 e 4, da LGT e 60.º, 82.º.a) e 83.º/1.a) CIRC.

Notificada da subida do recurso ao STA, veio a impugnante questionar não ter sido notificada das alegações apresentadas pela recorrente, tendo a Mma. Juíza "a quo" decidido que o artigo 229.º-A do CPC não se aplica ao MP e ao RFP, por não serem mandatários judiciais.

Inconformada com tal entendimento, vem a impugnante, então, também interpor recurso desse despacho para este Tribunal, formulando, para o efeito, as seguintes conclusões:

1.º- No domínio do CPTA, o artigo 6.º consagra um estatuto de efectiva igualdade entre todas as partes envolvidas no processo.

2.º- Nos presentes autos, foi interposto um recurso jurisdicional da sentença pela Fazenda Pública ou pelo Ministério Público, nunca tendo a Recorrente sido notificada das respectivas alegações.

3.º- A Recorrente só pode exercer em plenas condições o seu direito ao contraditório se conhecer, em primeiro lugar, as alegações produzidas, e, em segundo lugar, se tiver acesso às mesmas condições de igualdade com os restantes sujeitos processuais, o que não sucede especialmente quanto ao Ministério Público, que não necessita de se deslocar ao Tribunal para ter tal acesso.

4.º- Com o CPTA, o artigo 229.º-A do CPC tem total aplicação à Fazenda Pública e ao Ministério Público, ou, no limite, quanto a este último, deverá ser a secretaria do Tribunal a notificar os seus articulados e requerimentos.

5.º- O despacho recorrido, ao considerar que a Recorrente não tinha de ser notificada das alegações apresentadas por quem recorreu da sentença, não assegura a igualdade processual das partes, violando por isso os artigos 6.º do CPTA, 2.º c) do CPPT, 229.º-A do CPC e 2.º da CRP.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. A Impugnante nos exercícios de 2001 e 2002 não apresentou o modelo 22 IRC a que estava obrigada;

2. Pela Administração Fiscal foi efectuada a liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), titulado pelos documentos n.º 2005-00000070471, no valor de 22.266,38 € do ano de 2001, com data limite de pagamento em 14.07.2005;

3. Relativamente ao ano de 2002 foi efectuada a liquidação n.º 2005-00000695517, no valor de 25.185,37 €, com data limite de pagamento em 24.08.2005;

4. A Impugnante não foi notificada para proceder à audiência prévia;

5. A presente impugnação foi intentada em 11.10.2005.

III – Vêm interpostos dois recursos para este Tribunal, sendo que um é da sentença que, julgando procedente a impugnação, determinou a anulação das liquidações de IRC aqui em causa e outro do despacho que indeferiu o requerimento da impugnante que solicitava a sua notificação para apresentar contra-alegações, em virtude de não se ter dado cumprimento ao disposto no artigo 229.º do CPC.

Por se tratar de questão que pode prejudicar o conhecimento do recurso interposto da decisão final, comecemos, então, por apreciar o recurso interposto pela impugnante.

1. É do seguinte teor o despacho recorrido:

"*A fls. 135 dos autos veio a impugnante requerer a sua notificação para apresentar contra-alegações, em virtude da Representante da Fazenda Pública não ter dado cumprimento ao disposto no art.º 229.º do CPC.*

Determina o n.º 3 do art.º 282.º do CPPT que o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação da admissão do mesmo, e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.

Ora a impugnante foi notificada em 23.02.2007 da interposição do recurso e foi informada da data da notificação.

Decorrido o prazo de alegações do Ministério Público, poderia, se assim o entendesse, produzir as contra-alegações.

Acresce ainda que o art.º 229.º-A do CPC não se aplica ao Ministério Público e ao Representante da Fazenda Pública, por não serem mandatários judiciais, pelo que sem mais indefere-se o requerido."

Alega a recorrente que, tendo sido interposto um recurso jurisdicional da sentença pelo Ministério Público, não foi notificada das respectivas alegações pelo que não se mostra assegurada a igualdade processual das partes, com violação dos artigos 6.º do CPTA e 229.º-A do CPC.

Vejamos. Dispõe o artigo 229.º-A do CPC que, nos processos em que as partes tenham constituído mandatário judicial, todos os articulados e requerimentos autónomos que sejam apresentados após a notificação ao autor da contestação do réu, serão notificados pelo mandatário judicial do apresentante ao mandatário judicial da contraparte, no respectivo domicílio profissional, nos termos do artigo 260.º-A.

Ora, desde logo, como se vê, o regime de notificações previsto no artigo 229.º-A do CPC não se aplica às alegações e contra-alegações dos recursos.

A referida obrigação de notificação à parte contrária reporta-se apenas aos articulados e aos requerimentos autónomos, não podendo confundir-se estes com alegações de recurso.

Como sustenta Miguel Teixeira de Sousa, in As recentes alterações na legislação processual civil, ROA, Janeiro de 2001, pág. 95, parece que o legislador quis manter para elas o regime de notificação pela secretaria que continua a valer para a petição inicial e contestação.

Veja-se, ainda, a este propósito o Acórdão do STJ de 27/4/2005, in CJ 184, págs. 69 e ss., e a jurisprudência aí citada.

Daí que, ainda que ao arrepio da jurisprudência desta Secção que tem entendido que quer o representante do MP quer o representante da FP não devem ser considerados mandatários judiciais para efeitos da aplicação do disposto no artigo 229.º-A do CPC (v. Acs. de 2/2/2006 e de 25/5/2005, nos recursos 769/05 e 195/05, respectivamente), se entendesse que, à luz do CPTA, tal interpretação fosse possível, o certo é que o regime de notificações previsto nesse normativo não teria aqui aplicação por estar em causa as alegações apresentadas pelo recorrente MP e não qualquer articulado ou requerimento autónomo.

Por outro lado, também a apresentação das alegações de recurso do recorrente não tinha que ser notificada, ainda que pela secretaria, em processo judicial tributário ao recorrido.

É que, como já decidiu este Tribunal em acórdão de 24/10/2001, no recurso 25887, o artigo 743.º CPC não se aplica ao processo judicial tributário, na medida em que sempre houve norma própria a reger nessa matéria de modo diverso pelo que não há que recorrer ao CPC, pois não estamos perante um caso omisso que, por força do artigo 2.º do CPPT, a isso obrigasse.

Como se diz no acórdão desta Secção de 11/5/2005, no recurso 454/05, o sistema adoptado pelo legislador do CPC não foi acolhido no âmbito do processo judicial tributário, onde o artigo 282.º, n.º 3

do CPPT continua a não prever a notificação das alegações do recorrente ao recorrido e a estabelecer que o prazo para este contra-alegar se conta a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.

E nem se diga que este regime viola os princípios do contraditório e da igualdade das partes.

De acordo com a disposição legal aqui aplicável (artigo 282.º, n.º 3 do CPPT), e citando o aresto mencionado, "o recorrido tem a possibilidade de contra-alegar, nos mesmos termos que tal direito é conferido ao recorrente, apenas se lhe impondo que cuide de obter, no tribunal, o duplicado das alegações do recorrente que este é obrigado a ali depositar, com esse fim, com o que em nada se coarcta a sua possibilidade de responder a essas alegações. Daí que esteja salvo o princípio do contraditório.

Também o princípio da igualdade é respeitado, ao atribuir-se a qualquer das partes – recorrente e recorrido – o mesmo prazo para fazer valer, no recurso, as respectivas posições".

Razão por que o despacho recorrido que assim entendeu deve ser confirmado.

2. Passando, agora, a conhecer do recurso interposto pelo MP, vejamos.

Na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo" julgou verificada a caducidade do direito de liquidação relativamente ao IRC de 2001 e violada a norma do artigo 60.º LGT por a impugnante não ter sido notificada para exercer o direito de audição prévia à liquidação.

Quanto à questão da caducidade, não há dúvida que 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 (n.º 1 do artigo 45.º da LGT).

Estando em causa uma liquidação de IRC do ano de 2001 com data limite de pagamento em 14/7/2005 (v. n.º 3 do probatório), considerou a Mma. Juíza "a quo" que tal liquidação fora efectuada para além do prazo de quatro anos previsto no citado normativo, pelo que caducara já o direito à sua liquidação em 1/1/2005.

Todavia, não tem razão a Mm. Juíza "a quo".

Com efeito, nos termos do n.º 4 da mesma disposição legal, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, como é o caso do IRC, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, neste caso, a partir de 1/1/2002.

Razão por que o aludido prazo de quatro anos contado a partir desta data só se completaria em 1/1/2006.

Assim sendo, não caducara ainda o direito da liquidação do IRC de 2001 efectuada em 2005.

E, por isso, com este fundamento, a sentença não poderia, pois, julgar procedente a impugnação e ordenar a anulação da liquidação em causa.

Não obstante, não foi esse o único fundamento que alicerçou a procedência da impugnação.

Também por não ter sido notificada a impugnante para exercer o direito de audição prévia quanto às liquidações impugnadas, a Mma. Juíza "a quo" considerou mostrar-se violado o disposto no artigo 60.º da LGT.

Consagra-se neste normativo a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito através do direito de audição antes da liquidação.

Audição essa que, no caso em apreço, se não verificou e que, no entendimento do recorrente, não tinha que se verificar, pois, de acordo com o n.º 2 do citado artigo 60.º LGT, é dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte, o que para si sucedeu.

Mas não é exactamente assim.

Com efeito, em relação aos exercícios aqui em causa, de acordo com a matéria de facto fixada, a impugnante não apresentou o modelo 22 IRC a que estava obrigada.

E, quando assim sucede, a AT procede à liquidação oficiosa do imposto devido tendo por base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada (artigo 83.º, n.º 1, alínea b) do CIRC).

Alega o recorrente que numa situação destas as liquidações efectuadas também têm por base as declarações do contribuinte relativamente ao último exercício em que apresentou as respectivas declarações pelo que, não havendo aqui nenhum elemento ou facto novo, não se justifica a audição prévia do contribuinte.

Não é, porém, aceitável este entendimento.

Na verdade, como já se disse no acórdão desta Secção de 2/7/2003, no recurso n.º 684/03, "A dispensa da audiência prévia quando a liquidação coincida com a declaração funda-se na ideia de que, neste caso, toda a participação possível do contribuinte já teve lugar, sendo desnecessário convidá-lo a nova participação, que redundaria num acto inútil.

No caso em que o contribuinte faltou à sua obrigação de declaração não há nenhuma participação sua no procedimento que culmina com a liquidação. Por isso, a mesma razão que, nos casos previstos no apontado n.º 2 (do artigo 60.º LGT), leva a dispensar a audição, exige-a quando o contribuinte não fez a sua declaração.

E não é o facto de o contribuinte faltar a um dever para com a Administração que legitima esta a, por sua vez, desrespeitar um direito dele.

É certo que pode parecer que o contribuinte, ao faltar ao seu dever de declaração, se desinteressa de participar na definição da sua situação tributária. Mas só aparentemente assim é: por um lado, a ausência de apresentação da declaração imposta pela lei não pode interpretar-se com tal sentido, pois outras razões pode haver, nomeadamente, de força maior, justificativas da falta; por outro lado, nada permite afirmar que o contribuinte que se absteve de entregar a sua declaração não quer exercer o seu direito a participar na formação da decisão que, assente nessa omissão, a Administração venha a tomar.".

Também não colhe o argumento de que, tendo a AT procedido às liquidações impugnadas com base na totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada, como lhe impõe a lei, a audição do contribuinte em nada as pode alterar.

É que nada nos garante, como se acrescenta no aresto citado, que o contribuinte, mesmo numa situação dessas, "se acaso lhe fosse dada oportunidade para o fazer, não fornecesse elementos úteis à liquidação, designadamente, quanto a deduções, matéria em que a lei não vincula a Administração.

Não é, pois, possível, no nosso caso, a formulação de um juízo de prognose póstuma que leve o tribunal a concluir que a liquidação efectuada era a única possível. Se é verdade que o acto sempre teria de ser praticado, por força da lei, nada permite afirmar que o mesmo seria o seu conteúdo se tivesse havido lugar à audição da recorrida".

Improcede, por isso, nesta parte o recurso apresentado pelo MP.

Razão por que sempre a impugnação judicial seria julgada procedente, ainda que apenas com este fundamento, e, em consequência, se imporia a anulação das liquidações efectuadas por preterição de formalidade essencial.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento a ambos os recursos, confirmando-se a decisão recorrida, com a presente fundamentação.

Custas pela impugnante neste Tribunal, fixando-se a procuradoria em 1/6, delas estando isento o MP.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade da sentença. Oposição entre os fundamentos e a decisão. Reforma da sentença. Recurso per saltum.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 669.º, n.º 2, alínea b) do CPC, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

II — Embora a reforma da sentença seja da competência do juiz que a proferiu e não do tribunal de recurso, cabendo recurso da decisão, por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 669.º do CPC, o requerimento de reforma da sentença deve ser feito na própria alegação, aplicando-se, então, com as adaptações necessárias, o disposto no n.º 4 do artigo 668.º do CPC.

III — Verifica-se a nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, quando aqueles deveriam logicamente conduzir a solução oposta ou divergente à ali adoptada.

IV — Nos recursos per saltum, em que o STA tem poderes de revista, julgada procedente alguma das nulidades previstas nas alíneas c) e e) e na segunda parte da alínea d) do artigo 668.º do CPC, o Supremo suprirá a nulidade, declarará em que sentido a decisão deve considerar-se modificada e conhecerá dos outros fundamentos do recurso, nos termos do artigo 731.º CPC.

Processo n.º: 130/08-30.
Recorrente: Presidente do Instituto dos Registos e do Notariado, IP.
Recorrido: Sonae Imobiliária, SGPS, SA.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I - Sonae Imobiliária, SGPS, SA, com sede em Maia, veio, por apenso à impugnação judicial n.º 4/98 que correu termos pelo 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto, requerer a execução da sentença, nos termos dos artigos 146.º, n.º 1 do CPPT e 102.º da LGT, pedindo se declare a inexistência de causa legítima de inexecução e, em execução do acórdão de 12/07/2000, proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA no Proc.º n.º 24950, se determine o pagamento imediato pelo Estado (através do Director-Geral dos Registos e do Notariado) à requerente:

- da importância de 111.500.000$00, acrescida dos juros vencidos à taxa legal, desde 14.10.1997 até à presente data, que se liquidam em 48.421.548$00, e dos juros vincendos, à taxa de 11%, desde a presente data até efectivo e integral pagamento (art.ºs 24.º e 83.º do CPT e 43.º da LGT e Aviso 180/97, de 6 de Maio);

- dos juros de mora devidos a partir do termo do prazo da execução espontânea do presente julgado até efectivo e integral pagamento, nos termos do disposto no art.º 102.º, n.º 2, da LGT.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF do Porto foi decidido dar-se inteira razão à requerente, ordenando-se a correcção da nota discriminativa da quantia exequenda, a enviar ao IGFPJ, nos termos requeridos, pela contribuinte.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora o Presidente do Instituto dos Registos e do Notariado, IP (que sucedeu à Direcção-Geral dos Registos e do Notariado) interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª - O Instituto dos Registos e do Notariado, IP, não pode concordar com a douta decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 19 de Junho de 2007, porquanto a sentença, fundamentando-se na jurisprudência proferida, na matéria em litígio, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (nomeadamente, o Acórdão proferido no Rec. n.º 1076/03) concedeu «inteira razão à Sonae, pelo que será corrigida a nota discriminativa da quantia exequenda, a enviar ao IGFPJ, nos termos requeridos pela contribuinte».

2.ª - De facto, a **jurisprudência** proferida pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, referida no ponto 10 da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e **em obediência à qual no ponto 11 se decretou a condenação, decidiu** que os juros indemnizatórios «devem ser calculados à taxa de juro de **10% ao ano**, com base no argumento usado pelo Ac. STA 04.10.20 (Rec. 1076/03), segundo o qual, no período anterior à Lei Geral Tributária, aos juros indemnizatórios, quando devidos, é igualmente aplicável o artigo 559.º, n.º 1 do Código Civil e, correlativamente, a Portaria 1171/95, de 25/09».

3.ª - Ora, a «Sonae Imobiliária, SGPS, SA», no processo de execução de sentença número 14/01/12, não concordando com o pagamento efectuado através da Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, opôs-se ao cálculo do montante devido, a título de juros indemnizatórios, por entender que:

a) «A taxa dos juros indemnizatórios a aplicar corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia 14 de Outubro de 1997, **acrescida de 5%**, e mantém-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária – cfr. art.ºs 24.º e 83.º do Código de Processo Tributário»;

b) «O Aviso n.º 180/97, de 6 de Maio, fixou em **6%** a taxa de desconto do Banco de Portugal, pelo que a taxa dos juros indemnizatórios a aplicar na presente situação até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária é de **11%**»;

c) «A entrada em vigor da Lei Geral Tributária alterou a forma de determinação dos juros, passando a aplicar-se as taxas legais sucessivamente em vigor nos diferentes períodos de contagem dos juros».

4.ª - **Assim, pode concluir-se, por um lado, que a jurisprudência, fundamento da condenação, defende que**, no período que medeia entre a data da liquidação dos emolumentos (14 de Outubro de 1997) e a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (1 de Janeiro de 1999), **dever-se-á aplicar a taxa de juro de <u>10%</u>** e que,

5.ª - **por outro lado, que o pedido formulado pela «Sonae Imobiliária, SGPS, SA»,** no que respeita ao mesmo período de tempo (14 de Outubro de 1997 e 1 de Janeiro de 1999), é da **aplicação da taxa de <u>11%</u>**.

6.ª - Assim, atendendo aos fundamentos da sentença, não se compreende o deferimento do pedido formulado pela exequente.

7.ª - Face ao exposto, verifica-se que do processo constam elementos que, por si só, implicam decisão diversa da proferida e que certamente, com o devido respeito, entendemos que, só por manifesto lapso, não foram tomados em consideração,

8.ª - Pelo que, mui respeitosamente, se requer a reforma da sentença, nos termos do disposto no artigo 669.º, n.º 2, alínea b) do Código de Processo Civil.

9.ª - Caso não seja este o entendimento desse Venerando Tribunal, face aos fundamentos atrás expostos, requer-se, mui respeitosamente, a revogação da sentença recorrida, em virtude da mesma

enfermar de nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil, visto existirem contradições entre os seus fundamentos e a decisão proferida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Mma. Juíza "a quo" sustenta na íntegra a decisão proferida.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«*1. **Sonae Imobiliária, SGPS, SA,** com sede em Lugar de Espido, Via Norte, Maia, deduziu a presente execução da sentença proferida nos autos de impugnação judicial que correram termos no 1.º Juízo, 2.ª Secção, sob o n.º 4/98.*

Invocou para o efeito que, tendo-se esgotado o prazo de execução espontânea, certo é que a Administração não deu cumprimento ao comando da aludida sentença, não obstante tal lhe ter sido expressamente requerido.

Concluiu pedindo que se declare a inexistência de causa legítima de inexecução; se determine o pagamento do montante estipulado na sentença e dos juros de mora a partir do termo do prazo de execução espontânea.

2. Sobre a petição da exequente foi ouvido o Director-Geral dos Registos e Notariado (DGRN).

Em resposta, aceitou a inexistência de causa legítima de inexecução, mas considerou não estarem ainda reunidas as condições para a execução da mesma que apenas poderá ser executada 30 dias após a entrada em vigor das novas tabelas (artigo 10/4 da Lei n.º 85/2001, de 04/08), com a restituição da quantia paga, mas deduzida do valor correspondente aos novos emolumentos devidos e da participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado.

3. Em réplica, a exequente manifestou entendimento diverso, mantendo o pedido inicial, i. é, que lhe seja restituída a quantia de € 556.159,66.

4. Dada vista ao Digno Procurador da República, pronunciou-se no sentido da declaração da inexistência de causa legítima de inexecução.

5. Em 2002.04.08, foi proferida sentença revogada por Ac. STA de 2002.11.20, decidindo serem devidos juros indemnizatórios apenas até ao termo do prazo de execução do julgado e, a partir daí, até efectivo e integral pagamento, juros moratórios.

6. Notificada a SONAE da nota discriminativa da quantia exequenda, na qual ao cálculo dos juros indemnizatórios foram aplicadas sucessivamente as taxas de juro de 11%, 10%, 9,25%, 8,25%, 10% e 7%, veio pedir que fosse requisitado ao CSTAF uma ordem de pagamento no montante de € 5.260,65, a qual corresponde, tendo em conta o capital em dívida, e as taxas de juro aplicáveis, ao defeito da conta da DGRN.

Na verdade, a taxa de juros indemnizatórios a aplicar corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia 97.10.14, acrescida de 5 pontos percentuais, e mantém-se inalterada durante todo o período de contagem de juros até à entrada em vigor da LGT. Mas erradamente a DGRN aplicou sucessivamente várias taxas de juro: só a partir da entrada em vigor daquela Lei é que a conta passou a ser feita deste modo, até 99.01.01, em que por força das remissões constantes nos artigos 43/4 e 35/10 LGT, a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais, fixados nos termos do artigo 559º/1 CC, assim, devendo ter-se em conta a Portaria 1171/95, 25.09, 10%, e a partir de 99.04.17, a Portaria 263/99, 12/.04, 7% até 01.08.25, 60 dias após a apresentação do requerimento executivo.

7. A DGRN opôs-se: (a) a aplicação das taxas de juros indemnizatórios prende-se com a questão da aplicação no tempo das normas sobre o tema, ou seja, com a natureza do artigo 43.º LGT; (b) a jurisprudência do STA tem-se pronunciado no sentido de o cálculo, no caso de não ser a mesma a taxa legal durante todo o período de contagem, dever ser aplicada cada uma delas relativamente ao período da sua vigência; (c) por outro lado, sendo o acto de liquidação anulado respeitante à inscrição de aumento de capital do ficheiro central de pessoas colectivas efectuada em 1998.01.22, … atendendo ao disposto no artigo 83º/4 CPT, alínea DL n.º 7/96, 07.02, «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de descontos do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de 5 pontos percentuais» *[in casu 5 + 6% Av. BP 180/97, 97.04.22; id. 5% Av. BP 1/98, 98.02.16, id. 4,25%, Av. BP 3/98, 98.10.30; id. 3,25%, Av. BP4/98, 98.12.14];* (d) mas com a entrada em vigor da LGT o disposto no artigo 30º/10 veio alterar a taxa de juro ao estipular o seguinte: a taxa de juros compensatórios é equivalente à taxa de juros legais fixados nos termos do artigo 559º/1 CC - foram por isso finalmente aplicadas as taxas de juros de 10% e 7% das Portarias 1171/95, 25.09, e 263/99, 12.04*;*

8. Dada vista ao Ministério Público, aderiu à tese da DGRN.

9. Estando apenas em causa a contagem, ou melhor, o método normativo do cálculo dos juros indemnizatórios, trata-se de questão de direito que será abordada de imediato.

10. Entretanto, transitou o Ac. do Pleno da Secção de CT – STA, proferido, aliás, em diferendo com as mesmas partes, no qual se decidiu que no período compreendido entre 97.10.13 e 99.01.01 tais juros devem ser calculados à taxa de 10% ao ano, com base no argumento usado pelo Ac. STA 04.10.20 (Rec. n.º 1076/03), segundo o qual no período anterior à LGT aos juros indemnizatórios, quando devidos, é igualmente aplicável o artigo 559º/1 CC (e correlativamente a Portaria 1171/95).

11. Por conseguinte, devida obediência jurisprudencial ao inciso, terá, neste caso, de dar-se inteira razão à SONAE, pelo que será corrigida a nota discriminativa da quantia exequenda, a enviar ao IGFPJ, nos termos requeridos, pela contribuinte.

Sem custas, por não serem devidas.

Processado e revisto com recurso a meios informáticos, versos em branco (cfr. artigo 138º/5 do CPC aplicável ex vi artigo 2º.e) do CPPT):

Aos 19 de Junho de 2007.»

III - Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou totalmente procedente a execução de sentença proferida na impugnação judicial 4/98 do TT de 1.ª Instância do Porto e deduzida pela Sonae – Imobiliária, SGPS, SA, e cujo pedido foi no sentido de ao cálculo dos juros devidos ser aplicável a taxa de 11%.

Alega, em resumo, que atendendo aos fundamentos da decisão recorrida não compreende o deferimento do pedido formulado pela exequente, pois do processo constam elementos que por si só implicariam decisão diversa da proferida e que, em seu entender, só por manifesto lapso não foram tomados em consideração.

Termina pedindo, por isso, a reforma da sentença, nos termos do disposto no artigo 669.º, n.º 2, alínea b) do CPC, ou, caso assim se não entenda, a sua revogação, por enfermar a mesma de nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, visto existirem contradições entre os seus fundamentos e a decisão proferida.

Sustenta o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal, por um lado, não ser este o tribunal competente para reformar a sentença mas, por outro, ocorrer a invocada nulidade da sentença.

Vejamos. Nos termos do artigo 669.º, n.º 2, alínea b) do CPC, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

É inquestionável que a reforma da sentença é da competência do juiz que a proferiu e não do tribunal de recurso.

Só que, cabendo recurso da decisão, por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 669.º do CPC, o requerimento de reforma da sentença deve ser feito na própria alegação, aplicando-se, então, com as adaptações necessárias, o disposto no n.º 4 do artigo 668.º do CPC.

Ou seja, do mesmo modo que sendo arguida alguma nulidade da sentença, é lícito ao juiz que a proferiu supri-la, aplicando-se, com as necessárias adaptações e qualquer que seja o tipo de recurso, o disposto no artigo 744.º CPC, também neste caso se a Mma. Juíza "a quo" admitisse que, por lapso manifesto, não tivesse tomado em consideração quaisquer documentos ou elementos que constassem do processo e que, só por si, implicassem decisão diversa da proferida, poderia agora, quando chamada a sustentar a decisão recorrida, reformá-la com tal fundamento.

Não o tendo feito, antes pelo contrário, reafirmando os fundamentos e motivação e sustentando na íntegra a decisão proferida, só resta a este Tribunal conhecer, assim, do objecto do recurso.

Invoca o recorrente, como vimos, a nulidade da sentença 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.

Como refere Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil anotado, vol. V, a pág. 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 escreve também Lebre de Freitas, ibidem, vol. II, pág. 670, "entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação de 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".

Ora, no caso em apreço, conforme alega o recorrente, no ponto 10 da decisão recorrida, refere a Mma. Juíza "a quo" que «*10. Entretanto, transitou o Ac. do Pleno da Secção de CT – STA, proferido, aliás, em diferendo com as mesmas partes, no qual se decidiu que no período compreendido entre 97.10.13 e 99.01.01 tais juros devem ser calculados à taxa de 10% ao ano, com base no argumento usado pelo Ac. STA 04.10.20 (Rec. n.º 1076/03), segundo o qual no período anterior à LGT aos juros*

indemnizatórios, quando devidos, é igualmente aplicável o artigo 559º/1 CC (e correlativamente a Portaria 1171/95)».

Acrescentando mesmo no ponto seguinte que «*Por conseguinte, devida obediência jurisprudencial ao inciso …*».

Todavia, em vez de concluir no sentido apontado na jurisprudência citada, termina por «*… dar-se inteira razão à SONAE, pelo que será corrigida a nota discriminativa da quantia exequenda, a enviar ao IGFPJ, nos termos requeridos, pela contribuinte.*».

Cujo pedido formulado era, como se constata na petição inicial, de que a taxa aplicável aos juros devidos era de 11%.

Isto é, com fundamento em que deve obediência jurisprudencial a um acórdão em que se aponta a taxa de 10% como a taxa aplicável, a Mma. Juíza "a quo" decide deferir na íntegra a requerida liquidação de juros à taxa de 11%.

É, pois, manifesta a contradição entre os fundamentos e a decisão proferida, a qual constitui causa de nulidade da sentença, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Julgada procedente, assim, a nulidade invocada, impõe-se a este Tribunal, nos termos do que dispõe o artigo 731.º do CPC, suprir a mesma.

Está em causa nos autos apenas a taxa de juro aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios devidos à requerente no período compreendido entre 14/10/1997 e a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, defendendo a requerente que a taxa de juro a aplicar nesse período é de 11% ao ano (v. fls. 106 dos autos).

Pelo contrário, a entidade requerida nos cálculos efectuados para determinação do montante a restituir aplicou sucessivamente no período em questão as taxas básicas de desconto dos avisos do Banco de Portugal - 11%, 10%, 9,25% e 8,25% (v. fls. 120 dos autos).

Na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo" fundamenta a sua decisão no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 20/10/2004, proferido no recurso 1076/03, segundo o qual em todo o período anterior à entrada em vigor da LGT os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95, por lhe ser aplicável o artigo 559. º, n.º 1 do CC.

Todavia, a Mma. Juíza acaba depois por deferir na totalidade o pedido formulado pela requerente, o que está em clara contradição com a fundamentação que, e bem, seguiu.

Importa, por isso, corrigir tal decisão, com a correcção de que os juros indemnizatórios, referentes ao período compreendido entre 14/10/1997 e 1/1/1999, devem ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria 1171/95, de acordo com a jurisprudência firmada nesta Secção.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, declarando a nulidade da sentença recorrida, e alterar a decisão no sentido de que deve ser corrigida a nota discriminativa da quantia exequenda, tendo em atenção que quanto ao período compreendido entre a data de liquidação dos emolumentos (14/10/1997) e a data de entrada em vigor da LGT (1/1/1999) dever-se-á aplicar a taxa de juro de 10% ao ano.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão da execução fiscal. Compensação de dívidas tributárias.

Sumário:

O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

Processo n.º: 133/08-30.
Recorrente: Gestamp Aveiro - Indústria de Acessórios de Automóveis, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Gestamp Aveiro-Indústria de Acessórios de Automóveis, S.A., melhor identificada nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fls. 70 e seguintes, que negou provimento a reclamação interposta do despacho do órgão da Administração Fiscal que decidiu a compensação n.º 2007.0000000113693, efectuada a coberto do preceituado no artigo 89.º do CPPT e realizada através da afectação de um reembolso de IVA no montante de € 180.700,53, formulando as seguintes conclusões:

A. A GESTAMP foi citada para a execução fiscal em 2.11.2007 e, logo em 8.11.2007, foi notificada da compensação da dívida exequenda com créditos que dispunha sobre a Administração Fiscal.

B. No momento em que a Administração Fiscal compensou a dívida, ainda decorria o prazo de 30 dias para a GESTAMP exercer qualquer uma das faculdades conferidas pela lei ao executado, a saber: proceder ao pagamento da dívida, requerer o pagamento em prestações, requerer a dação em pagamento, prestar garantia e deduzir oposição.

C. Paralelamente, estava ainda a correr prazo para a GESTAMP impugnar judicialmente a liquidação que deu causa ao processo executivo - prazo que só se completava em 23.12.2007.

D. Ao contrário do que sustenta o Tribunal a quo, a compensação prevista no artigo 89.º do CPPT configura-se, no nosso ordenamento jurídico, como um mecanismo verdadeiramente excepcional, o que se justifica pelo facto de conflituar com um interesse legítimo do contribuinte: o direito a um crédito sobre o Estado.

E. Em face dessa natureza excepcional, dispõe o artigo 169.º do CPPT que a compensação não poderá ser efectuada 1) se a alegada dívida estiver a ser contestada e 2) tiver sido prestada garantia idónea.

F. A ratio dos dois pressupostos supra referidos inviabiliza a possibilidade de a Administração Fiscal lançar mão da compensação antes de terminar o prazo para contestar a dívida exequenda e 2) sem que tenham sido asseguradas ao executado as condições efectivas para prestar garantia.

G. No caso dos autos, corria ainda o prazo para a GESTAMP impugnar judicialmente a liquidação e não lhe foi conferida a possibilidade real de apresentar uma garantia.

H. Decorre da lei que a prestação da garantia está condicionada à citação do executado para o processo executivo, pelo que, conforme resulta dos autos, ao invés de um prazo de 30 dias, a GESTAMP dispôs apenas de 3 dias úteis para negociar e apresentar uma garantia no valor aproximado de 750.000,00 € - o que equivale a dizer que viu coarctada uma faculdade que a lei expressamente lhe conferia.

I. Ao contrário do que afirma o Tribunal a quo não basta, para obstar à compensação, a prestação de garantia, pois cumulativamente é ainda necessário contestar a dívida exequenda.

J. Interpretar-se o artigo 89.º do CPPT nos termos em que o fez o Tribunal a quo equivale a afirmar que a Administração Fiscal - ao compensar a dívida e, as mais das vezes, considerar o processo como findo - tem, no domínio da sua discricionariedade, a possibilidade de derrogar as demais normas que constituem o leque de possibilidades conferidas ao contribuinte confrontado com um processo de execução fiscal, o que, em determinados casos, equivale a sonegar ao contribuinte todo e qualquer meio de defesa no processo.

K. Com efeito, nas situações em que o contribuinte apenas pretende discutir a inexigibilidade da dívida exequenda - como acontece, por exemplo, quando a dívida já está prescrita -, a compensação antes do decurso do prazo de oposição impede - de facto e irremediavelmente - o acesso à justiça pois, ao promover a compensação de créditos, a Administração Fiscal extingue o processo por pagamento e deixa de ser possível deduzir oposição à execução.

L. Em suma, a ratio e o contexto em que deve ser analisado o artigo 89.º, n.º1, do CPPT, determinam que o mesmo não pode ser interpretado nos termos em que o fez a Administração Fiscal e, a final, o Tribunal a quo, nomeadamente, permitindo-se a compensação da dívida exequenda antes de transcorrido o prazo legal para recorrer, reclamar ou apresentar impugnação judicial e, ainda, antes de ser assegurado ao contribuinte a possibilidade de apresentar garantia idónea.

M. Paralelamente, ao compensar de imediato a dívida exequenda, a Administração Fiscal violou uma das mais elementares garantias do contribuinte - o direito ao prazo legalmente consagrado para deduzir a competente reclamação ou impugnação judicial, o que configura um cerceamento das garantias consagradas no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

N. Conferir-se à Administração Fiscal a discricionariedade de compensar a dívida exequenda antes ou depois dos prazos legalmente previstos traduz-se numa flagrante violação do princípio constitucional da igualdade e da justiça material, pois que conduz a um tratamento inevitavelmente desigual dos contribuintes.

O. No presente caso, a Administração Fiscal ao antecipar-se e, assim, desrespeitar os prazos conferidos legalmente à Recorrente para praticar os actos que lhe permitiam suspender a execução fiscal e obstar à compensação, defraudou a confiança da GESTAMP na lei e - sobretudo - na actuação dos órgãos e agentes da Administração Fiscal, circunstância que impõe e legitima a anulação do acto impugnado por se traduzir numa violação flagrante do princípio constitucional da confiança.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

4- Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

5- A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

A) A ora Reclamante, GESTAMP AVEIRO - INDÚSTRIA DE ACESSÓRIOS DE AUTOMÓVEIS, S.A., foi notificada em 29-08-2007 de uma liquidação adicional de IRC, no montante de € 630.783,15, relativa ao exercício de 2004, com prazo de pagamento até ao dia 24-09-2007, a qual integra, no fundamental, a dívida cuja cobrança coerciva é objecto da execução referida em B), vide doc.s de fls. 14 a 16 aqui dados por reproduzida, o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos;

B) A execução nº3751100701010611 em que é executada GESTAMP AVEIRO- INDUSTRIA DE ACESSÓRIOS DE AUTOMÓVEIS, S.A., foi instaurada em 16-10-2007 e citada à Reclamante em 02-11-2007, cfr. capa e folha 5 da referida execução apensa a estes autos e ainda docs. de fls. 17 e 27 destes autos;

C) A Reclamante foi notificada em 08-11-2007 da compensação n.º 2007 0000000113693, efectuada a coberto do preceituado no artigo 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT); compensação realizada em 31-10-2007, através da afectação de um reembolso de IVA entretanto solicitado pela Reclamante, no montante de € 180 700,53, vide doc.s de fls. 18 a 20 destes autos e fls. 5 dos autos de execução apensos.

D) Na Reclamação que deu origem aos presentes autos, apresentada a 15-11-2007, a Reclamante para fundamentar a subida e conhecimento imediato da mesma alegou para além do mais, que irá apresentar impugnação judicial da liquidação originadora da execução, dispondo para o efeito de prazo até ao dia 23 de Dezembro de 2007; a compensação não deveria ter ocorrido até ao findar do prazo de apresentação de impugnação judicial de liquidação; a compensação operada implica uma natural dificuldade de tesouraria e pretende solicitar a suspensão do processo executivo mediante a apresentação de uma garantia bancária, cfr. carimbo aposto na primeira folha da Petição inicial, folhas 4 destes autos e artigos 31 e segs. da referida petição

E) A Impugnação vinda de aludir foi apresentada em 20-12-2007, neste Tribunal, originando o processo n.º 1770/07.OB, vide certidão de fls 40 e seg.s.;

F) Dela, da parte final, consta "Mais declara que a impugnante pretende vir a suspender o processo de execução fiscal n.º 3751100701010611, instaurado pelo Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis, através da apresentação de uma garantia bancária; após notificação para o efeito", idem anterior, mormente fls. 68.

6-A sentença recorrida, considerando inverificados cumulativamente os pressupostos ou requisitos necessárias ao afastamento da admissibilidade da compensação de dívidas de tributos (pender reclamação graciosa, impugnação judicial….e mostrar-se a dívida exequenda garantida-artigo 89.º, n.º 1 do CPPT), negou provimento à reclamação deduzida.

Para tanto, no essencial, ponderou-se na decisão que o não decurso do prazo de impugnação judicial não constitui obstáculo a essa admissibilidade, desde logo porque a respectiva instauração não implica, automaticamente, a suspensão da execução, o que só ocorreria com a prestação da garantia.

A recorrente, por sua parte, insurge-se contra esse entendimento, alegando para o efeito que o artigo 89.º, n.º 1 do CPPT, deve ser interpretado no sentido de impedir a compensação da dívida exequenda "*antes de transcorrido o prazo legal para recorrer, reclamar ou apresentar impugnação judicial e, ainda, antes de ser assegurado ao contribuinte a possibilidade de apresentar garantia idónea",* sob pena de cerceamento das garantias consagradas no n.º 4 do artigo 268.º da CRP (tutela jurisdicional efectiva), bem como dos princípios constitucionais da igualdade e da justiça material, pois que conduz a um desigual tratamento dos contribuintes.

Vejamos.

Prescreve o n.º 1 do artigo 89.º do CPPT:

"*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição execução da dívida exequenda ou esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código".*

Ora, no caso dos autos, resulta do probatório que o prazo para pagamento da dívida resultante da liquidação adicional de IRC terminava a 24-09-07, a execução fiscal foi instaurada a 16-10-07 e a compensação realizada a 31-10-07.

Significa isto que, na realidade, essa compensação ocorreu em momento muito anterior ao termo do prazo para impugnar a liquidação (23-12-07) e numa altura em que se mostrava ainda inviabilizada a prestação de uma garantia idónea, atento que a executada, ora recorrente, apenas foi citada a 2-11-07 (B- da matéria de facto).

Decorre do supra exposto que os prazos que a recorrente tinha para impugnar a liquidação adicional em questão e prestar a garantia sofreram uma diminuição muito significativa, tendo em atenção que só através da respectiva verificação cumulativa a recorrente poderia impedir a compensação.

Em face da amplitude dessa diminuição será que é legítima a interpretação do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT que dê guarida a um objectivo cerceamento dos direitos e garantias processuais da recorrente, com inevitáveis reflexos lesivos nas suas possibilidades de defesa perante uma actuação agressiva da administração tributária, como acontece no caso da compensação.

A este propósito, após citar o acórdão n.º 386/2005, do Tribunal Constitucional que se pronunciou pela constitucionalidade material do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT na interpretação sufragada na instância, Jorge Lopes de Sousa, na anotação 9 a esse normativo, no seu CPPT, anotado e comentado, defende: "*Parece, porém, que a interpretação que se deve efectuar do n.º 1 deste artigo 89.º, não é essa, pois, a proibição de efectuar a compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está ínsito naquele n.º 1, que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa".*

Como também assinala o mesmo autor na anotação 7 ao mesmo artigo"-*Por outro lado, não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais".*

Como assim, o entendimento perfilhado na sentença sob recurso redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de fora irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica.

Daí que se tenha de concluir pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária antes de esgotado o prazo de impugnação judicial, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a sentença recorrida e julgando-se procedente a reclamação deduzida, anula-se a decisão de compensação reclamada.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Dívidas de imposto. Juros de mora. IRS. Privilégio creditório. art. 8º do DL n. 73/99, de 16/3. Norma especial.

Sumário:

I — As dívidas por créditos do Estado gozam do privilégio creditório.

II — O art. 8º do DL n. 73/99, de 16/3, é uma norma especial, no tocante aos juros, derrogando a lei geral quando não coincidir com o período temporal do art. 734º do CC.

III — Assim, tendo em conta o referido art. 8º do DL n. 73/98, de 16/3, e o disposto no art. 111º do CIRS, as dívidas provenientes dos juros de mora do IRS gozam de privilégio creditório relativamente aos últimos três anos.

Processo n.º 201/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: BANIF - Banco Internacional do Funchal, S.A.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, a **FAZENDA PÚBLICA**, inconformada com a sentença de graduação de créditos efectuada pelo Mm. Juiz do TAF de Loulé, interpôs recurso da decisão para este STA. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* interpretou e aplicou erradamente o art. 734º do Cód. Civil.

2. Pois, no que diz respeito aos juros de mora das dívidas de imposto o Dec.-Lei n. 73/99, de 16 de Março, veio regulamentar especialmente e em novos termos a matéria dos privilégios creditórios.

3. Com efeito, o art. 8 daquele diploma diz que estes gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídas às dívidas sobre que recaírem.

4. Racionalmente interpretada, aquela disposição quer dizer que os privilégios nos créditos sobre impostos estendem-se aos juros de mora, e, abrangem os respeitantes ao prazo pelo qual goza de privilégio a própria dívida que vence esses juros.

5. Na verdade, a função da fórmula "mesmos privilégios", sem que se literalmente se concretizem os anos, é dar-lhe esse âmbito e compreensão.

6. É a solução confirmada pelo elemento teleológico e a ponderação dos interesses e valorações subjacentes ao preceito; se o objectivo é regular especialmente a inclusão dos juros de mora nos privilégios em atenção à especial causa ou natureza do crédito, mal se justifica que seja o art. 734º do Cód. Civil, norma geral, a limitar o privilégio no tempo.

7. Pelo que, ao contrário do decidido, se nos termos do art. 111º do CIRS, os créditos da Fazenda Pública resultantes de IRS relativo aos três últimos anos gozam de privilégio imobiliário, por essa razão, em conexão e por força do art. 8 do Dec.-Lei n. 73/99, de 16 de Março, também os juros de mora relativos aos últimos três anos estão abrangidos pelo mesmo privilégio e devem ser graduados.

Assim, pelo exposto e pelo muito que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso, admitindo-se e graduando-se os juros relativos aos últimos três anos, acessórios do IRS admitido e graduado.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto dá-se aqui como reproduzida a fixada na instância, uma vez que a mesma não vem impugnada - artºs 713º, 6, e 726º do CPC.

3. A questão a decidir tem a ver com o privilégio creditório referente aos juros de IRS.

Vejamos a parte dispositiva da sentença:

"1º Crédito do BANIF - Banco Internacional do Funchal, S.A., garantido por hipoteca e juros relativos a três anos.

"2º Crédito reclamado pela FAZENDA PÚBLICA, proveniente de IRS dos anos de 2001 e 2002 e juros dos *últimos dois anos*.

3º Créditos exequendos e respectivos juros, garantidos por penhora e respectivos juros.

A dissensão entre a sentença recorrida e a recorrente Fazenda Pública radica no privilégio creditório referente aos juros.

Na verdade, o Mm. Juiz *a quo* faz aplicação do art. 734º do Código Civil ("o privilégio creditório abrange os juros aos últimos *dois anos*").

Ao invés, a recorrente pretende fazer prevalecer o disposto no art. 111º do CIRS ("para pagamento do IRS relativo aos últimos *três anos*, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente"). E isto porque o art. 8º do DL n.º 73/99, de 16/3, dispõe expressamente que "as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem".

Quer isto dizer que a Fazenda Pública põe o acento tónico sobre esta lei especial, que, a seu ver, derroga a lei geral. Isto na aplicação do princípio de que a lei especial tem prevalência sobre a lei geral.

Vejamos.

A lei geral está estruturada no sentido que os privilégios creditórios abranjam os juros relativos aos últimos dois anos, se forem devidos. Extensão que abrange os créditos do Estado - art. 736º, 1, do

CC - por "impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores", com a excepção prevista no n. 2.

É assim compreensível que os juros de mora dos créditos do Estado obedecessem ao comando do art. 734º do CC.

Porém, e como vimos, e no tocante ao IRS, o art. 111º reporta-se aos últimos "três anos". Nada que já não constasse da primitiva redacção do IRS.

Dispunha o art. 104º do CIRS, na sua redacção inicial.

"Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente".

Quer isto dizer que não houve qualquer alteração no tocante ao privilégio mobiliário no tocante ao IRS.

Tudo está pois em saber se o citado art. 8º do DL n. 73/99, de 16/3, é realmente uma norma especial, no tocante aos juros, derrogando a lei geral quando não coincidir com o período temporal do art. 734º do CC.

E a resposta parece-nos afirmativa.

Na verdade, as dívidas por créditos do Estado já gozavam do privilégio creditório. E nos termos do art. 734º do CC sempre os juros de mora relativos aos últimos dois anos, relativos a tais dívidas, eram abrangidos pelo privilégio creditório.

Assim, o art. 8º do DL n. 73/99, de 16/3, ao dispor expressamente que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem deve ser interpretada de forma não restritiva.

Concluímos assim que a recorrente tem razão. Ou seja: As dívidas provenientes dos juros de mora do IRS gozam do privilégio creditório relativamente aos últimos três anos.

No sentido ora exposto, podem ver-se os acórdãos deste STA de 27/09/2005 (rec. n. 383/05) e de 25/10/2000 (rec. n. 25372), bem como o acórdão do STJ de 23/1/2007 (rec. n. 06A4387).

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, no segmento impugnado, decidindo-se que, no tocante ao crédito reclamado pela Fazenda Pública, os juros, que gozam de privilégio imobiliário, se reportam aos últimos três anos.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade. Alegações extemporâneas. Prescrição. Conhecimento oficioso.

Sumário:

I — Tendo sido convolado recurso para o Pleno por oposição de acórdãos em recurso em 3.º grau de jurisdição, e aproveitadas as alegações iniciais, apresentadas conjuntamente com o requerimento de interposição daquele, como alegações deste recurso, ainda que complementadas com as conclusões das alegações de 2.º grau mais tarde apresentadas, não se pode julgar o recurso deserto por extemporaneidade destas alegações, quando as mesmas foram apresentadas no prazo que foi concedido à recorrente.

II — O conhecimento da prescrição constitui questão de conhecimento oficioso, em qualquer grau de jurisdição, desde que não se ache esgotado o poder jurisdicional do tribunal, nos termos do artigo 666.º do CPC.

Processo n.º 416/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Pedras d' el Rei – Gestão e Turismo, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Pedras d`El Rei – Gestão e Turismo, Sa, com sede em Tavira, notificada do acórdão desta Secção de 20/2/08, proferido nos presentes autos, e que lhe indeferiu a arguição de nulidade do acórdão de 16/1/08, vem agora, por um lado, arguir a nulidade de todo o processado, alegando, em síntese, que a recorrente Fazenda Pública apresentou as suas alegações de recurso para além do prazo de que dispunha para o fazer, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 147.º do CPTA*, ex vi* da alínea e) do art.º 2.º do CPPT, e, por outro, requerer se declare a prescrição das dívidas aqui em causa que, em seu entender, entretanto terá ocorrido.

Notificada a FP para, querendo, se pronunciar, vem a mesma dizer que tais pretensões devem ser desatendidas.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – 1. - Quanto à arguida nulidade, invoca a recorrida que, nos termos do n.º 2 do artigo 147.º do CPTA, aqui aplicável por força do disposto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT, os prazos a observar nos recursos jurisdicionais em processos urgentes, como é o caso, são reduzidos a metade pelo que, tendo a recorrente FP sido notificada em 19/3/2007 para alegar (cfr. fls. 515), deveria ter apresentado as competentes alegações de recurso até ao dia 27 de Março de 2007.

Ao fazê-lo apenas em 30/3/2007 (cfr. fls. 516) é manifesto, em seu entender, que tais alegações foram apresentadas para além do prazo, pelo que o recurso deveria ter sido, por isso, julgado deserto.

Não tem, porém, razão a recorrida.

Com efeito, o presente recurso foi interposto do acórdão do TCAS de 9/1/07 para o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário em 22/1/07 (cfr. fls. 476), tendo sido por acórdão de 14/11/07 mandado prosseguir como recurso em 3.º grau de jurisdição pela Secção para onde foi, então, remetido.

E, como tal, as competentes alegações foram logo apresentadas conjuntamente com o requerimento de interposição desse recurso (v. fls. 476).

Daí que no nosso acórdão de 16/1/08 se tenha, inclusive, ponderado se as alegações assim apresentadas continham ou não fundamentos bastantes para a procedência da pretensão trazida a este tribunal de recurso (v. fls. 585), tendo-se concluído aí que, ainda que se entendesse que tais alegações não continham conclusões, o certo é que tal apenas determinaria o convite à sua elaboração, nos termos do n.º 5 do artigo 282.º do CPPT, mas como a recorrente já formulara tais conclusões nas alegações de 2.º grau mais tarde apresentadas, nada obstava a que se atendesse ao conteúdo de tais conclusões.

Assim, das alegações a que a recorrida ora faz referência como tendo sido apresentadas para além do prazo, e que mais não são do que essas alegações de 2.º grau, previstas nos recursos por oposição de acórdãos, face à convolação do recurso operada pelo acórdão do Pleno supra citado, apenas se aproveitaram as conclusões das mesmas, por aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo), pois as verdadeiras alegações consideradas foram as apresentadas conjuntamente com o requerimento de recurso para o Pleno.

Por outro lado, interpretando a notificação da recorrente para apresentar estas alegações de 2.º grau como um convite à elaboração das pertinentes conclusões que as alegações iniciais não continham, não há dúvida que aquela se limitou a apresentar as mesmas no prazo que lhe foi concedido pelo tribunal, pelo que nunca se poderia considerar que elas teriam sido apresentados para além do prazo (v. fls. 513).

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

2. - Vem ainda a recorrida requerer se declare a prescrição das dívidas aqui em causa entretanto, em seu entender, ocorrida.

Não há dúvida que é hoje pacífico na jurisprudência que a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, e de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa, e que os factos, ou actos processuais, necessários ao julgamento da prescrição, constituem matéria de direito, incluída nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo – cf., neste sentido, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-5-2006, proferido no recurso n.º 156/06.

Não há, por isso, hoje qualquer limitação ao conhecimento oficioso da prescrição.

O juiz deve conhecer oficiosamente da prescrição, nos termos do artigo 175.º do CPPT, sempre que o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tenha feito.

Todavia, para o conhecimento dessa questão, como, de resto, para o de qualquer outra respeitante ao fundo da causa, é, porém, necessário que não se ache esgotado o poder jurisdicional do tribunal, nos termos do artigo 666.º do CPC (v. Ac. STA de 28/3/2007, no recurso 587/05).

Ora, no caso em apreço, o objecto do presente recurso foi precisamente o despacho do órgão da execução fiscal que apreciou tal questão e sobre a qual já este Tribunal proferiu oportunamente acórdão.

Proferida tal decisão, fica, assim, imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, sendo-lhe, apenas, lícito rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na decisão e reformá-la, nos termos dos artigos 667.º a 669.º do CPC.

Isto não significa que a recorrida veja precludido o conhecimento da prescrição das dívidas em causa, caso a mesma tenha ocorrido, pois poderá sempre requerer ao órgão da execução fiscal, no âmbito desta, o seu conhecimento, pois é a ele que é atribuída, em primeira linha, a competência para tal.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a arguida nulidade e desatender o requerido.

Custas pela recorrida, ora requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 15 UCs.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Extinção do poder jurisdicional. Reforma da decisão. Lapso manifesto.

Sumário:

O disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, sobre a reforma da decisão judicial, permite apenas reparar o lapso manifesto e não o erro de julgamento, sob pena de intolerável colisão com o estabelecido no artigo 666.º do Código de Processo Civil a respeito da extinção do poder jurisdicional.

Processo nº.: 615/04
Recorrente: Garola e Bernardo Construções, Lda.
Recorrido: Fazenda Publica
Relator: Exmº. Sr. Consº Dr. Jorge Lino

1.1 "Garola e Bernardo Construções Lda", nos seus próprios dizeres, «recorrente nos autos identificados, notificada do teor do douto acórdão que julgou a impugnação judicial improcedente pela consideração dos actos estarem devidamente fundamentados, vem nos termos do art.º 669.º, n.º 2, alínea a) do CPC, requerer a sua **REFORMA**, nos termos e com os seguintes fundamentos».

1.2 Em alegação, a ora requerente expressa a sua desavença com o acórdão em causa, dizendo, a título principal e essencial, nomeadamente, que «(...) mesmo que se repute de suficiente a fundamentação aduzida, ela não é expressa nem clara, permitindo-se o Tribunal completar o que não está completo e explicitar o que não está explícito (...)», acabando a dizer que «**Requer-se pois a rectificação do Acórdão, e a final julgar-se a impugnação procedente com as legais consequências**».

1.3 A parte contrária não deu qualquer resposta.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal teve vista.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2. Nos termos do artigo 666.º do Código de Processo Civil, «*Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*».

Assim - com ressalva evidentemente da hipótese prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, quanto à possibilidade de reforma da decisão judicial em vista da reparação de lapso manifesto -, uma vez extinto o poder jurisdicional, não pode o Tribunal corrigir o erro de julgamento em que haja eventualmente incorrido (cf., a este respeito, por todos e por mais recente, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-12-2007, proferido no recurso n.º 967/06).

Sob a epígrafe "Esclarecimento ou reforma da sentença", o artigo 669.º do Código de Processo Civil diz, na alínea b) do seu n.º 2, como segue.

É ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando:

[...]

b)- Constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

Deve dizer-se, desde já e muito claramente, que o pedido de reforma não é, em regra, o meio próprio para obter a alteração do julgado, nem tão pouco pode transmudar-se em um vulgar expediente de manifestar discordância em relação ao decidido. Quando assim, porém, suceda, ter-se-á feito uso indevido de tal meio processual, o que, se outro efeito não tiver, haverá fatalmente de estar comprometida a atendibilidade do pedido de reforma, que, por tal sinal, não gozará do necessário respaldo legal.

E, assim, não tem a virtualidade de fundamentar a reforma da decisão judicial, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, a alegação (aliás excelente) produzida neste caso, de que «(...) mesmo que se repute de suficiente a fundamentação aduzida, ela não é expressa nem clara (...)».

Na verdade, para obter a reforma de uma decisão judicial, o fundamental é, como se viu, que «constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração».

E o certo é que, nos presentes autos, não se enxergam esses necessários elementos (que também não foram indicados), os quais, nos termos da lei, «só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que (...), por lapso manifesto, [o acórdão em questão] não haja tomado em consideração».

Pelo que, por tal modo, não pode o Tribunal empreender a requerida modificação, rectificação ou reforma do acórdão proferido e agora questionado.

Como assim, e a terminar, havemos de convir, consoante aliás é indubitável e constitui jurisprudência corrente, que o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 669.º do Código de Processo Civil, sobre a *reforma da decisão judicial,* permite apenas reparar o *lapso manifesto* e não o *erro de julgamento*, sob pena de intolerável colisão com o estabelecido no artigo 666.º do Código de Processo Civil a respeito da *extinção do poder jurisdicional*.

3. Termos em que se acorda indeferir o requerido pedido de reforma.

Custas pela requerente, com a taxa de justiça de 100 euros.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão.

Sumário:

I — Tendo o acórdão proferido no STA transcrito ipsis verbis a matéria de facto fixada no acórdão do TCA, é patente que não há alteração do julgamento em matéria de facto.

II — A indispensabilidade dos custos faz parte do quadro normativo (vide art.º 23º, 1, do CIRC), pelo que decidir se os custos são ou não indispensáveis não é matéria de facto.

Processo n.º: 798/07-30.
Recorrente: JORNALGESTE – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A **FAZENDA PÚBLICA**, notificada do acórdão proferido neste STA em 13/2/2008, veio arguir a nulidade do dito acórdão.

Sustenta, em síntese final, que o acórdão em causa:

• Omitiu apreciar o ataque da recorrente ao probatório em toda a profundidade, o que levaria, na nossa óptica, a concluir que não poderia dar-se como abalada matéria já fixada;

• Alterou os julgamentos de factos já efectuados pelo TCAS, quer quanto à indispensabilidade dos custos mas principalmente quanto à adequação de comprovação de despesas;

• Violando as regras de competência previstas no ETAF já que o Supremo Tribunal Administrativo não pode sindicar os juízos das instâncias sobre os factos (art.º 21º, n.º4 do ETAF aplicável a este recurso).

Contra-alegou a impugnante, defendendo a improcedência do requerimento apresentado pela FP.

O MP teve vista nos autos.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. A Fazenda Pública não tem patentemente qualquer razão.

Primeiro porque o acórdão sob censura transcreveu, *ipsis verbis*, a matéria de facto fixada no TCA. Pelo que não alterou, como é meridianamente compreensível, a matéria de facto.

Depois porque saber se os custos são ou não indispensáveis, perante um dado quadro factual, não é matéria de facto. E a adequação da comprovação das despesas prende-se obviamente com a referida indispensabilidade.

A indispensabilidade dos custos faz parte do quadro normativo (vide art.º 23º, 1, do CIRC), pelo que decidir se os custos são ou não indispensáveis nunca pode ser matéria de facto.

A pretensão da Fazenda Pública não pode pois obter acolhimento.

O que a Fazenda Pública manifesta é a sua frontal discordância quanto ao acórdão sob censura.

Mas isso é questão diversa que nada tem a ver com a nulidade do acórdão.

2. Face ao exposto, acorda-se em indeferir a arguição de nulidades.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 23 de Abril de 2008 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Processo nº. 839/07
Recorrente: Director-Geral dos Impostos
Recorrida: Lair de Oliveira Júnior
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Director Geral dos Impostos vem requerer a rectificação do acórdão de 31 de Janeiro de 2008, na parte decisória em que se refere que "os juros moratórios incidem sobre os juros moratórios" quando certamente se quis dizer, aliás na própria economia do aresto, que os juros moratórios não incidem sobre os juros indemnizatórios.

E, bem assim, o exequente Laír de Oliveira Júnior requer, com idêntico fundamento, a aclaração daquela decisão.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público aquiesce no deferimento da requerida rectificação.

Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência.

E, efectivamente, têm razão os requerentes já que o aludido passo não constitui mais do que mero lapsus calami.

A tese, sustentada no acórdão rectificando é a de que, ao contrário do decidido na instância, os juros moratórios a favor do contribuinte não incidem sobre os juros indemnizatórios, sendo a taxa daqueles equivalente à dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil,

Em tal sentido se rectifica, pois, a decisão que, no segmento em causa, é como segue:

"Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida - na parte em decidiu que os juros moratórios incidem sobre os indemnizatórios (...)".

Sem custas.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Processo n.º 964/06-30.
Recorrente: Filipe Manuel Reis Amado.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Filipe Emanuel Reis Amado, melhor identificado nos autos, vem, nos termos do disposto no artº 668º, n.º 1, als. d) e e) do CPC, arguir a nulidade do acórdão deste STA, de fls. 173 a 175, que

indeferiu o pedido de reforma do acórdão de fls. 149 e segs. e, subsidiariamente, a reforma daquele aresto de harmonia com o disposto no artº 669º, nºs 1, als. a) e b) e 2, alínea b) do CPC, nos termos que constam do requerimento de fls. 180 e 181, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que "o Ministério Público completou a sua intervenção processual com a emissão de parecer (Fls. 136; art. 289º n.º 1 CPPT)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso em apreço, alega o recorrente que invoca a alínea d) do n.º 1 do artº 668º do CPC "por o acórdão não se ter pronunciado sobre o exposto no n.º 5 da sua petição inicial…, ignorando a afirmação de estar provado não ter sido cometida transgressão e a violação do n.º 7 de Convenção Europeia dos Direitos do Homem, não fazendo qualquer referência à redacção desta norma europeia, a que Portugal aderiu, confirmando que "ninguém pode ser condenado por transgressão que não cometeu"" e invoca a alínea e) da mesma norma "por estar a ser condenado em quantidade superior, quantidade superior que é o pagamento da coima, quando não cometeu qualquer transgressão".

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito e ao contrário do que agora vem alegado, da leitura menos atenta do aresto em causa, facilmente se conclui que as questões agora suscitadas não foram ali apreciadas, uma vez que a questão que constituiu o objecto do pedido de reforma do acórdão datado de 11/4/07, junto a fls. 149 e segs., prendia-se apenas com a tempestividade das alegações do recurso jurisdicional, tal como vinha suscitada no requerimento de fls. 157 e 158.

Pelo que não há, assim, a alegada omissão de pronúncia.

E sendo aquela a questão a decidir no acórdão em causa, é também notório que não existe a arguida nulidade prevista na alínea e), uma vez que nenhuma condenação ali foi apreciada.

3 – Por último, o pedido de reforma agora solicitado, nos termos do disposto nos nºs 1, als. a) e b) e 2, alínea b) do artº 669º do CPC, também não pode deixar de ser indeferido, uma vez que a razão que o fundamenta ("manter-se uma multa por transgressão que não foi cometida") não foi, como vimos supra, apreciada no aresto reformando.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em 3 Ucs.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Caducidade do direito à liquidação. Falência. Prescrição da obrigação tributária. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I - A caducidade do direito à liquidação determina-se pela data da notificação do acto tributário à originária devedora, uma vez que é entre esta e a Administração Fiscal que se estabelece a relação jurídico-tributária e daí que o gerente revertido não seja contribuinte mas apenas responsável pelo pagamento da dívida.

II - *De harmonia com o disposto nos artigos 28.º e 29.º, n.º 1 do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência (DL 132/93, de 23/4), proferido despacho ordenando o prosseguimento da acção de recuperação de empresa ficam suspensas as execuções instauradas contra o devedor e suspensos todos os prazos de prescrição e caducidade que lhe sejam oponíveis, o mesmo não acontecendo um vez declarada a falência.*

III - *De facto, a declaração de falência determina tão só a sustação das execuções a fim de serem apensadas ao processo de falência para aí correrem os seus termos como reclamação dos créditos exequendos.*

IV - *Ocorrendo com a Lei Geral Tributária um encurtamento do prazo de prescrição em relação ao previsto no CPT, é aplicável o regime do artigo 297º do Código Civil, conforme impõe o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.*

V - *Todavia, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em resultado da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não impõe a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.*

VI - *A respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo rege o artigo 12º do CC, nos termos do qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência.*

VII - *Assim, em matéria de prescrição de obrigação tributária, a lei nova não poderá atribuir eficácia extintiva a períodos de tempo que, face à lei antiga, não tinham relevância para efeitos de prescrição, designadamente aqueles que cuja relevância decorre de actos com efeito suspensivo ou interruptivo.*

VIII - *Interrompido o prazo prescricional em resultado da instauração do respectivo processo executivo (artigo 34.º, n.º 3 do CPT), só volta a correr depois de o processo estar parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.*

Processo n.º 997/07-30.
Recorrente: Armando José Esteves Cepeda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Armando José Esteves Cepeda, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que lhe julgou a oposição parcialmente procedente, determinando a extinção da execução no tocante às dívidas contra si revertidas, excepto as relativas a IRC de 1995, IVA de 1994, 1995, 1996 e 1997, delas vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

A - O ora recorrente foi citado, enquanto responsável subsidiário da sociedade BCF Construção de Moldes, Lda., em 25 de Agosto de 2005, no âmbito de um processo de reversão por dívidas de IRC do ano de 1995, IVA dos anos de 1994, 1995, 1996 e 1997.

B - O aqui recorrente citado enquanto responsável subsidiário goza dos mesmos direitos que o responsável principal, ou seja, os prazos de prescrição e de caducidade aproveitam-lhe nos mesmos termos.

C - O art.º 33º do C.P.T estabelecia como prazo máximo para o exercício do direito de liquidar tributos cinco anos.

D - A citação do responsável subsidiário ocorreu em 25.08.2005. Nunca até então havia sido citado para qualquer liquidação referente à BCF - Construção de Moldes, Lda.

E - Uma eventual citação do devedor originário em relação ao IRC de 1995 e IVA de 1995 e 1997, não prejudica o decurso do prazo de caducidade relativamente ao responsável subsidiário.

F - O próprio devedor originário, na pessoa do liquidatário judicial, nunca foi citado relativamente a qualquer liquidação de IVA de 1994 e 1997. Se não foi citado, como pode não se considerar decorrido o prazo de caducidade por força de uma citação que nunca existiu.

G - Os factos tributários imputados ao devedor subsidiário respeitam ao ano de 1994 (IVA), 1995 (IVA e IRC) e 1996 e 1997 (IVA), pelo que ao terem sido notificados apenas em Agosto de 2005, encontrava-se, totalmente, ultrapassado o prazo de que a Administração Tributária dispõe para liquidar os tributos: cinco anos (actualmente o prazo é de quatro anos).

H - Nos termos do disposto no artº. 33º, do C.P.T., artº. 88º, n.º 1, do C.I.V.A e artº 93º do C.I.R.C e art. 268º da C.R.P. decorrido o prazo de cinco anos caducou o direito de liquidar os tributos em questão.

I - Relativamente à prescrição, há que ter desde logo presente que o prazo de suspensão da mesma não poderá ser nunca o de três anos, quatro meses e vinte e dois dias, na medida em que da conjugação do disposto no artº. 29º, n.º 2 e art. 53º, n.º 1, do Código Especial de Recuperação e de Empresas e de Falências, mas apenas de seis meses.

J - Suspensão essa que mesmo sendo de seis meses não produz efeitos relativamente ao devedor subsidiário visto este apenas ter sido citado após o 5º ano posterior ao da liquidação, artº. 34º do C.P.T (actual artº 48º, n.º 3, da L.G.T).

K - Assim, aquando da citação para o processo de reversão as dívidas que lhe deram origem já se encontravam prescritas.

2 - A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

"São as seguintes as Questões objecto do presente recurso:

1. Caducidade do direito de liquidação referente ao IVA de 1994 a 1997 e ao IRC de 1995;

II. Contagem do prazo de suspensão da prescrição e eventual aplicação ao caso subjudice do disposto no artº 48º, n.º 3 da Lei Geral Tributária;

Alega o recorrente que os factos tributários imputados ao devedor subsidiário respeitam ao ano de 1994 (NA), 1995 (NA e TRC) e 1996 e 1997 (NA), pelo que tendo a notificação ao devedor subsidiária sido efectuada apenas em Agosto de 2005, encontrava-se, totalmente, ultrapassado o prazo de que a Administração Tributária dispunha para liquidar os tributos cinco anos (art. 33º, do C.P.T., art. 88º, n.º 1, do C.I.V.A e art. 93º do C.I.R.C).

E que o prazo de suspensão da prescrição nunca poderá ser o de três anos, quatro meses e vinte e dois dias, determinado na sentença recorrida, mas apenas de seis meses por força do disposto nos arts. 29º, n.º 2 e art. 53º, n.º 1, do Código Especial de Recuperação e de Empresas e de Falências.

Sendo que em relação ao devedor subsidiário tal suspensão não produz efeitos visto este apenas ter sido citado após o 5º ano posterior ao da liquidação – art. 34º do C.P.T (actual art. 48º, n.º 3, da L.G.T).

Fundamentação: A nosso ver o recurso não merece provimento.

1. Quanto à primeira questão importa sublinhar que, contrariamente ao que alega o recorrente, para efeitos de caducidade do direito de liquidação, a citação do responsável subsidiário não assume qualquer relevância, pois para esse efeito releva exclusivamente a notificação do sujeito passivo originário do tributo e não a de outros responsáveis.

Com efeito a caducidade do direito à liquidação apura-se pela data da notificação do acto tributário à originária devedora, sendo que o gerente revertido não é contribuinte mas apenas responsável subsidiário pelo pagamento da dívida.([1])

É certo que o recorrente diz também que a liquidação de IVA de 1994 e 1997 não foi sequer notificada ao devedor originário, resultando tal facto probatório.

Mas não é isso que resulta da decisão recorrida. Como se vê de fls. 3 e 4 o recorrente só havia invocado a caducidade do direito à liquidação relativamente às dívidas de IVA de 1995, 1996, e 1997 (que não de 1994), e só em relação a elas se pronunciou a sentença, aliás no sentido de que as liquidações de IVA foram notificadas à executada originária (cf. fls. 69).

A caducidade do direito à liquidação relativamente às dívidas de IVA de 1994 é uma questão nova, que não havia invocado como fundamento da impugnação e que, por isso, não foi objecto da decisão recorrida.

Ora, como é sabido, os recursos jurisdicionais, salvo o dever de conhecimento oficioso, o que não é o caso, visam apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação.([2])

Não constituem, pois, o meio processual adequado a decidir questões não apreciadas pela decisão judicial com eles impugnada, pelo que também aqui não pode proceder a argumentação do recurso.

II. 1.Quanto à <u>suspensão da</u> prescrição alega o recorrente que o prazo de suspensão da prescrição nunca poderá ser o de três anos, quatro meses e vinte e dois dias, determinado na sentença recorrida, mas apenas de seis meses por força do disposto nos arts. 29º, n.º 2 e art. 530º, n.º 1, do Código Especial de Recuperação e de Empresas e de Falências.

Mas não lhe assiste razão dada a diferente natureza dos prazos em causa e finalidades visadas pelos mesmos.

Com efeito os prazos a que se referem os referidos artigos 29º e 53º do CPEREF referem-se à suspensão das acções executivas intentadas contra o devedor após a declaração de falência, enquanto que as circunstâncias suspensivas da prescrição previstas no artº 34º, n.º 3 do Código de Processo Tributário têm como efeito uma dilatação no tempo do prazo de prescrição apenas aproveitando ao credor da obrigação tributária.

2. Alega ainda o recorrente que em relação ao devedor subsidiário tal suspensão não produz efeitos visto este apenas ter sido citado após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Efectivamente é isso que resulta do regime do artº 48º n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Mas, ao invés do que parece querer induzir-se nas conclusões das alegações de não era esse o regime do artº 34º do Código de Processo Tributário.

Nos termos deste normativo a instauração da execução contra o devedor principal interrompia a prescrição quer quanto a ele, quer quanto aos responsáveis subsidiários, independentemente do momento em que estes fossem citados para a execução ou em que se operou a reversão.

A questão passa assim pela aplicação da lei no tempo relativamente às normas que regulam a prescrição.

E aí haverá que ter em conta o disposto no art. 297º do Código Civil.

De acordo com este normativo a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Assim sendo às dividas em causa no presente recurso IVA de 1994 a 1997 e IRC de 1995 será aplicável em globo o regime do Código de Processo Tributário e não o regime da Lei Geral Tributária, designadamente o disposto no seu artº 48º, n.º 3.

Acresce dizer, na senda da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, que, optando-se pela aplicação do regime consagrado no CPT, não é aplicável o disposto no artº 48º, n.º 3 da LGT.

Trata-se, com efeito, de um regime instituído ex. novo que foi ditado por especiais razões de justiça material e de segurança jurídica relativamente ao devedor subsidiário e que não é expressão de qualquer sentido normativo que já existisse na ordem jurídica, estando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo, sob pretexto de que teria carácter interpretativo (cfr. Acórdãos de 08-06-2004, processo 1766/03, de 1999/06/02, processo 23439, e de 14.03.2001, processo 25426, todos in www.dgsi.pt).

E isto porque, como se sublinha neste último aresto (publicado no Apêndice do Diário da República de 27.06.2003, a pág. 804), por razões de protecção de expectativas dos credores, a lei nova não pode, sem retroactividade, atribuir eficácia extintiva a períodos de tempo que, à face da lei antiga, não tinham relevância para efeitos de prescrição, designadamente aqueles cuja relevância deriva de actos com efeito interruptivo ou suspensivo.

Daí que se entenda «que o preceituado no art. 48º, n.º 3, da L.G.T., que determina a ineficácia, em relação ao responsável subsidiário de actos interruptivos da prescrição se a citação não ocorrer até ao 5º ano subsequente ao da liquidação, não afecta os efeitos de actos interruptivos praticados na vigência das leis anteriores».([3])

Improcederá, pois, também nesta parte, a argumentação do recorrente, pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 - O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. Foram deduzidas execuções fiscais contra a originária devedora BCF – Construções de Moldes, Lda., por dívidas provenientes de coimas fiscais dos anos de 1995 a 2004, IVA do ano de 1991, 1993, 1994 a 2001, e IRC do ano de 1995, no valor total de 107 507.22 €;

2. Os processos executivos 34251994/100365.8 e 3425 1999/ 1006 142.2 relativos a IVA e juros compensatórios do segundo trimestre de 1991 e segundo trimestre de 1993, foram arquivados nos termos do art. 34º do CPT, por se encontrar prescritos (fls. 46 do Processo de Execução Fiscal apenso - PEF);

3. Os processos 3425-11995/102614.3 e 3425-199/10095.3 referem-se a coimas da executada originária aplicadas antes da declaração de falência;

4. Os processos 34252000/102945.2, 3425-200101006209, 34252001010153209, 3425200201002490, 342500901006932, 34252004010131 90 referem-se a coimas da executada originária aplicadas após a declaração de falência;

5. Por sentença proferida em 18.02.1998, transitada em julgado em 06.03.1998, no âmbito do proc. 640/97, do 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Braga a executada originária foi declarada falida, tendo sido nomeado Administrador Judicial o Dr. Oliveira e Silva;

6. Nesta data foi ordenada a apreensão e imediata entrega ao liquidatário da contabilidade da falida e todos os bens;

7. Por oficio n.º 1175, a Administração Fiscal, notificou para audiência prévia, em 29.11.1999, o Dr. Oliveira Silva, Liquidatário Judicial, sobre a liquidação adicional de IRC e IVA de 1995 e 1996; (fls. 120 e 121 do PEF);

8. A liquidação n.º 0039195, relativa ao ano de 1995, no valor de 1 549 874$00, foi emitida em 07.03.2000 e tinha por data limite de pagamento 31.05.2000 (fls. 114 e 115 do PEF);

9. As certidões de dívidas de IVA de 1996 e 1997, contava que o prazo de pagamento voluntário terminava em 15.04.1999, 27.06.1999 e 31.02.2000 (fls. 66 a 69 do PEF);

10. Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra o oponente, na qualidade de gerente da sociedade, por despacho datado de 8.06.2005, do Chefe de Finanças;

11. No período de 18.02.1998 a 12.07.2001, durante 3 anos 4 meses e 22 dias, os processos executivos foram avocados ao processo de falência (fls. 45 b) e 10 do PEF);

12. No período de 12.07.2001 (data da devolução dos autos pelo Tribunal) a 16.03.2005 (data das diligências a apurar se existiam bens) os processos executivos estiveram parados, durante 3 anos e 6 meses e 4 dias, por facto imputável à Administração fiscal;

13. O oponente foi citado da reversão em 25.08.2005, tendo sido deduzida a oposição em 28.09.2005.

5- As questões que importa conhecer no presente recurso são relativas à eventual caducidade do direito de liquidação do IVA de 1994 a 1997 e ao IRC de 1995, assim como da prescrição das correspondentes obrigações tributárias.

Vejamos, então.

Da caducidade do direito de liquidação:

Quanto a esta matéria a sentença sob recurso, no essencial, considerou que, estando em causa dívidas que se constituíram até 31-12-98 e, por via disso, sendo aplicável o regime constante do artigo 33.º do CPT, o prazo de cinco anos aí previsto fora respeitado, uma vez que as liquidações do IVA referentes aos anos de 1995, 1996 e 1997 e IRC de 1995 teriam sido notificadas à executada originária dentro desse prazo legal de caducidade, compulsados os autos e analisadas as certidões de dívida constantes do PEF.

Inconformado, o recorrente vem defender na sua alegação de recurso que tendo sido citado como responsável subsidiário da sociedade "BCF, Construção de Moldes, Lda" em 25 de Agosto de 2005 por dívidas de IRC de 1995 e IVA de 1994, 1995, 1996 e 1997, o direito de liquidar esses tributos teria caducado por inobservância do prazo de cinco anos estabelecido no artigo 33.º do CPT, sendo certo que uma eventual notificação do responsável originário não prejudicava o decurso do prazo de caducidade relativamente ao responsável subsidiário.

Não assiste razão ao recorrente.

De facto, como assinala o Ex.mo Procurador–Geral Adjunto no seu douto parecer- "….*a citação do responsável subsidiário não assume qualquer relevância, pois para esse efeito releva exclusivamente a notificação do sujeito passivo originário do tributo e não a de outros responsáveis.*

Com efeito, a caducidade do direito à liquidação apura-se pela data da notificação do acto tributário à originária devedora, sendo que o gerente revertido não é contribuinte mas apenas responsável subsidiário pelo pagamento da dívida".

No mesmo sentido se poderá dizer que é entre a originária devedora e a Administração Fiscal que a relação jurídico-tributária se estabelece e daí que a caducidade só ocorra quando aquela não for notificada da liquidação no prazo legal.

Aliás, é esse o entendimento firme e reiterado deste Supremo Tribunal-cfr acórdãos de 8-11-95, 26-11-97, 24-01-2001, 31-01-2001 e de 8-02-2001, nos recursos nºs 19.231, 20.948, 25265, 25263 e 25267, respectivamente.

A este propósito alega ainda o recorrente que as liquidações de IVA de 1994 e 1997 não teriam sido sequer notificadas ao devedor originário, na pessoa do liquidatário judicial-conclusão F):

No que concerne ao IVA de 1997 importa dizer que a sentença, uma vez compulsados os autos e analisadas as certidões de dívida constantes do PEF, deu por verificada a respectiva notificação á executada originária (vide fls. 69).

Já no referente ao IVA de 1994, a questão da caducidade do direito à respectiva liquidação se apresenta como uma questão nova, que não foi objecto de conhecimento na sentença recorrida.

Como assim, sendo certo que os recursos jurisdicionais visam tão só o reexame das questões apreciadas na decisão impugnada, ressalvadas as de conhecimento oficioso, (o que não sucede no caso--vide acórdão do Pleno da secção de 05-04-00, no recurso n.º 564/02), tendo em vista a sua eventual anulação ou revogação, a aludida questão relativa à caducidade do direito de liquidação do IVA de 1994 exorbita do âmbito do recurso pelo que não será objecto de conhecimento.

Improcedem, deste modo, as conclusões A) a H).

Da prescrição das obrigações tributárias:

A sentença sob recurso julgou ainda não prescritas as dívidas de IVA de 1994 a 1997 e IRC de 1995.

Para tanto, considerou que o prazo de prescrição de 10 anos estabelecido no artigo 34.º do CPT estivera suspenso durante 3 anos, 4 meses e 22 dias nos termos do artigo 29.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência (DL n.º 132/93, de 23/4), período este durante o qual os respectivos processos executivos foram avocados ao processo de falência (11. da matéria de facto).

Contra tal entendimento se insurge o recorrente ao defender que esse prazo de suspensão da prescrição seria apenas de seis meses, como decorreria da conjugação do disposto nos artigos 29.º, n.º 2 e 53.º, n.º 1 do aludido CPEREF.

Não se tem por acertado qualquer destes entendimentos, já que a declaração de falência e posterior apensação dos processos executivos ao processo de falência não suspende o prazo de prescrição

De facto, decorre tão só dos artigos 28.º e 29.º, n.º 1 do CPEREF que proferido despacho ordenando o prosseguimento da acção de recuperação de empresa ficam suspensas as execuções instauradas contra o devedor e suspensos todos os prazos de prescrição e de caducidade que lhe sejam oponíveis, o mesmo não acontecendo uma vez declarada a falência.

Como se deixou expresso em sumário tirado do acórdão de 12-06-07, no recurso n.º 436/07 – "*1- A remessa do processo de execução ao processo de falência não determina a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.*

2- A declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, só determinando a sustação das execuções a fim de serem apensadas ao processo de falência para aí correrem os seus termos como reclamação dos créditos exequendos.

3- Assim, só se tiver ocorrido, entretanto, paragem do processo de falência por mais de um ano, enquanto os processos de execução a ele estiverem apensados, é que se poderá reiniciar a contagem do prazo de prescrição interrompido com a instauração destes."-cfr. ainda acórdãos de 11-06-97 e de 23-11-2005, nos recursos n.ºs 19.927 e 950/05.

Afastado o efeito suspensivo do prazo de prescrição em razão da apensação dos processos executivos ao processo de falência, a questão que, em seguida, se nos coloca a respeito da prescrição das preditas obrigações tributárias impõe a determinação de qual seja o regime legal aplicável quanto ao prazo prescricional a atender.

Com efeito, na situação em apreço, esse prazo prescricional começou a decorrer ainda na vigência do Código de Processo Tributário, o qual no n.º 1 do seu artigo 34.º dispunha que essas obrigações tributárias prescreviam no prazo de 10 anos a contar do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Todavia, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária esse prazo foi encurtado para 8 anos, contados nos impostos periódicos, como é o IRC, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto ocorreu (artigo 48.º, n.º 1).

A resposta a essa questão passa pelo disposto no artigo 297.º do CC, aplicável por força do disposto no artigo 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT.

Com efeito, o n.º 1 deste normativo preceitua o seguinte- "*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar"*.

De salientar que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina, ao invés do que defende o Exmo Magistrado do Ministério Público no seu parecer, a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo, à sua medida e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

Designadamente, o artigo 297.º do CC nada nos diz a respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo, à face da lei nova ou antiga, o que antes deverá ser procurado no artigo 12.º do CC, no qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa os factos novos, ou seja, aqueles que ocorrerem na sua vigência (cfr. acórdão de 17/10/07, rec. n.º 656/07), o que, na situação em apreço, é tanto mais relevante quanto é certo que vem colocada no recurso a questão da aplicação da regra aditada pelo artigo 48.º, n.º 3 da LGT que dispõe que "*a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*".

Comecemos, então, por apurar qual o prazo prescricional aplicável a cada um dos impostos em causa:

IVA de 1994- Tendo os respectivos processos executivos sido instaurados a 04/08/95 e 03/11/95 (fls. 50 e 56 do PEF apenso), verifica-se que o prazo de prescrição de 10 anos com início a 01-01-95 (artigo 34.º, n.ºs 1 e 2 do CPT) se interrompeu naquelas datas, só voltando a correr depois de os processos estarem parados por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.

No entanto, uma vez que não se verificou essa paragem dos processos por mais de um ano, o prazo de prescrição não voltou a correr até à entrada em vigor da LGT.

Sendo assim, à data da respectiva entrada em vigor faltava menos tempo à face da LGT - 8 anos - pois pelo CPT, mesmo contando o período anterior à instauração das execuções, teriam corrido apenas 8 meses e 4 dias e 11 meses e 3 dias, faltando 9 anos, meses e 27 dias e 9 anos, 1 mês e 28 dias, respectivamente.

Daí que, à luz do artigo 297.º do CC, é de aplicar o prazo de prescrição de 8 anos, a contar da entrada em vigor da LGT.

IVA e IRC de 1995 - Processos executivos instaurados a 8/11/99, 16/10/2000 e 8/02/2001 (fls. 67, 73 e 84 do PEF apenso), sem eficácia interruptiva, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT. Início do prazo de prescrição de 10 anos conta-se a partir de 1/1/96, faltando 7 anos para completar esse prazo à data da entrada em vigor da LGT (1/1/99). Dai que o prazo a atender seja o de 10 anos previsto no artigo 34.º do CPT.

IVA de 1996 e 1997 - Processos executivos instaurados a 8/11/99 e 3/09/99 (fls. 67 e 65 do processo apenso). Início do prazo de prescrição a 1/1/97 e 1/1/98. Faltando de acordo com a lei antiga (CPT) igual ou mais tempo para o prazo de prescrição se completar (8 anos, no caso do IVA de 1996 e 9 anos, no caso do IVA de 1997), será no caso de observar o prazo de 8 anos constante da lei nova (artigo 48.º, n.º 1 da LGT).

Analisemos, de seguida, a questão da eventual prescrição dos tributos em causa tendo em conta o que acima ficou dito a propósito do que se realça que os pertinentes processos executivos, de acordo com o probatório (12. da matéria de facto), estiveram parados, por facto imputável à administração tributária, no período de 12/07/01 (data da devolução dos processos pelo tribunal) a 16/03/05 (diligências a apurar se existiam bens):

IVA de 1994 - Como vimos acima, o prazo de prescrição a aplicar é o da LGT, 8 anos, a contar de 1-1-99, daí decorrendo que só interessam os factos interruptivos ocorridos a partir dessa data, acontecendo que o único foi a citação do ora oponente, enquanto responsável subsidiário, em 25-8-2005.

Ora, o efeito interruptivo dessa citação (artigo 49.º, n.º 1 da LGT), impediu que ocorresse a prescrição porque o prazo só terminaria em 1-1-2007.

A invocada previsão normativa constante do artigo 48.º, n.º 3 da LGT não releva no caso, posto que só os factos interruptivos e suspensivos referentes ao devedor originário ocorridos após a sua entrada em vigor estão sujeitos à condição nele prevista, sendo que, contando-se o prazo da entrada em vigor da LGT, não houve qualquer facto interruptivo ou suspensivo relativo ao devedor originário a considerar.

IVA de 1995 e IRC de 1995 - Processos executivos instaurados a 8/11/99, 16/10/2000 e 8/02/2001 (fls. 67, 73 e 84 do PEF apenso). Prazo de prescrição de 10 anos (artigo 34.º, n.º 1 do CPT). A norma aplicável quanto aos factos interruptivos e suspensivos da prescrição é o artigo 49.º, n.º 1 da LGT, em vigor à data da instauração dos processos.

Não constando do elenco probatório e não se alcançando do PEF apenso que o devedor principal tenha sido citado na execução, a situação configurada no artigo 48.º, n.º 3 da LGT não se verifica, pelo que não se coloca a questão que a esse propósito vem colocada pelo recorrente quanto a uma eventual aplicação desse normativo.

Certo é que o recorrente, enquanto responsável subsidiário, foi citado no processo executivo a 25/08/05, facto este que tem um efeito interruptivo do prazo prescricional relativo às dívidas tributárias de IVA e IRC de 1995, as quais, na ausência de qualquer outro facto interruptivo, prescreveriam em 1/01/06.

IVA de 1996 e 1997 - Processos executivos instaurados a 8/11/99 e 3/09/99 (fls. 67 e 65) do PEF apenso). Prazo de prescrição de 8 anos com início em 1/1/99, nos ternos do artigo 48.º, n.º 1 da LGT, sendo aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 49.º do mesmo diploma quanto aos factos interruptivos e suspensivos da prescrição. De igual modo se não coloca a questão da aplicação do artigo 48.º, n.º 3 da LGT, uma vez que não se alcança do probatório nem consta do PEF apenso que o devedor principal tenha sido citado na execução.

Certo é também que o recorrente, enquanto responsável subsidiário, foi citado na execução a 25/8/05, o que teve como efeito interromper o prazo de prescrição das dívidas tributárias de IVA de 1996 e 1997, as quais, na ausência, de qualquer outro facto interruptivo, prescreveriam a 1/01/07.

Improcede, deste modo, a pretensão do recorrente a ver julgadas prescritas as dívidas tributárias relativas ao IVA de 1994, 1995, 1996 e 1997 e IRC de 1995 (conclusões I a K).

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

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

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

([1]) cf. neste sentido os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Novembro de 1997, processo n.º 20.948 in Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2001, págs. 3082 a 3084, de 31 de Janeiro de 2001, processo n.º 25.263, in Apêndice ao Diário da República de 27 de Junho de 2004, págs. 290 e 291, de 8 de Fevereiro de 2001, processo n.º 25.267 in Apêndice ao Diário da República de 27 de Junho de 2003, págs. 377 a 379.

([2]) Vide, neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01.06.2005, processo 28/05 in WWW.DGSI.PT.

([3]) Acórdão citado.

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo. Nulidade da sentença.

Sumário:

I — Só a falta absoluta de motivação constitui causa de nulidade da sentença, e já não a motivação deficiente, medíocre ou mesmo errada que, afectando embora o valor doutrinal da sentença, não produz nulidade.

II — As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, têm natureza remuneratória somente na parte que excede o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado, face ao disposto no art.º 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS.

III — O ónus de prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.

Processo n.º: 1044/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e António Delgado Cunha.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida por António Joaquim Delgado Cunha contra a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, referente ao ano 2003, no valor global de € 1.853,69, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributária se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2- Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3- Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art. 125º CPPT e art. 668º CPC.

4- Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

O recorrido António Joaquim Delgado Cunha contra-alegou nos termos que constam de fls. 95 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª - A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2ª - O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3ª - Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei *(facto inexistente)* que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4ª - O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação *sub judice* do DL 106/98, de 24-04!

5ª - E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007 (cfr. docs. 1 e 2).

6ª - Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7ª - Mas, ainda que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as *"Disposições gerais"* do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Artº 1º, n.º 1), este tal como considerado no artº 2º.

8ª - Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9ª - Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10ª - Por conseguinte, e para efeitos dos artºs l e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11ª - Tal como se considera na douta sentença recorrida, *competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer"*.

12ª - Ou seja, sobre a Recorrente impendia *"o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório."* (Cfr. Ac. n.º 0063/01, do TCANORTE, de 06-04-2006, in www.dgsi.pt, e Sentença de 07-02-2007, do TAFPenafiel, que se junta — Doc. 3).

13ª - Sem prescindir, 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.

14ª - 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!

15ª - O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16ª - Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17ª - 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.

18ª - 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.

19ª - 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*!

O Exmº Procurador-Geral Adjunto tendo tido vista do processo não emitiu parecer, pelas razões que refere a fls. 137 vº.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S.A.» em 01/09/2000, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 19/02/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S.A.»;

3. Com a celebração daquele contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 1.140,04, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.º 2005 4004483997, referente ao IRS do ano de 2003, no valor de € 2.412,34 o qual foi paga a 15/02/2006.

Motivação.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo referem as testemunhas, os trabalhadores não regressavam a Portugal ao fim-de-semana, daí a necessidade de pagar ajudas de custo durante todos os dias da semana, uma vez que permaneciam no País ao serviço da empresa.

Por outro lado, nas situações em que aparecem ajudas de custo atribuídas no mês coincidente com as férias, a justificação dada é a de os trabalhadores terem casas arrendadas em Angola, partilhadas com outros colegas e, como tal não podem deixar de pagar a respectiva renda para as manterem quando regressarem de férias.

Conforme os depoimentos prestados, o montante das ajudas de custo é calculado segundo o custo de vida do local para onde o trabalhador se desloca, sendo que em Angola o custo de vida é bastante elevado.

Por sua vez, foi referido pelas testemunhas que dada a falta de trabalho em Portugal, a entidade empregadora, tem estado a trabalhar no estrangeiro, onde tem necessidade de colocar os seus trabalhadores, não só como forma de assegurar-lhes o seu trabalho, mas também por ter necessidade deles por terem alguns conhecimentos e especialização na construção civil.

Referem, ainda, as testemunhas que sem aquelas obras no estrangeiro, designadamente em Angola, a situação da empresa «Soares da Costa, S.A.» seria muito difícil.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi já apreciada e decidida no acórdão desta Secção do STA de 6/3/08, in rec. n.º 1.063/07, sendo, inclusive, idênticas as conclusões da sua motivação e as contra-alegações, cuja jurisprudência não vemos motivo para alterar e que passamos aqui a transcrever, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreve-se, então, no referido aresto que "vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrido contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2003 que lhe foi efectuada pela AF referente a importância por si recebida a título de ajudas de custo e que aquela considerou como rendimento de trabalho dependente, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, e como tal sujeita a tributação em sede deste imposto.

Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º CPPT e 668.º CPC, por falta manifesta de fundamento.

Alega, para tanto, que a sentença recorrida julgou procedente a impugnação com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a AF se fundamentou no DL 106/98, de 24/4, quando tal não aconteceu pois a AF no procedimento de liquidação nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições.

Ora, nos termos das disposições legais citadas, só constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

No caso em apreço, é verdade que no discurso jurídico da sentença recorrida se refere que a AF fundamentou a sua conduta no DL 106/98, de 24/4, cujo regime o Mmo. Juiz "a quo" considerou inaplicável à situação em apreço.

Todavia, nem esse foi o único fundamento que determinou a procedência da impugnação deduzida (v. o último parágrafo da mesma, antes da decisão, onde se refere que competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2.º do CIRS, o que não logrou fazer), nem existe qualquer oposição entre os fundamentos e a decisão de procedência da impugnação.

E só a falta absoluta de motivação constitui causa de nulidade da sentença, e já não a motivação deficiente, medíocre ou mesmo errada que, afectando embora o valor doutrinal da sentença, não produz nulidade (v. ac. STA de 7/7/93, recurso 16055, Ap. DR de 8/5/96, p. 2733).

Daí que, não se verificando a invocada nulidade, improcedam, desta forma, as três primeiras conclusões das alegações de recurso apresentadas.

Por outro lado, alega a recorrente que, face aos factos atendíveis e às disposições dos artigos 2.º CIRS e 82.º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, ora recorrido, devendo como tal ser tributadas.

Acrescentando que, se dúvidas houvesse em termos de prova dos factos relevantes, deveria o tribunal ter procedido às diligências necessárias para a suprir.

Pelo que, não o tendo feito, sempre a sentença recorrida enfermaria de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente.

Vejamos. A questão que está aqui em causa é, pois, a de se saber se a importância paga ao recorrido, a título de ajudas de custo, deve ou não ser considerada como rendimento de trabalho dependente,

nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, como entendeu a AF, e, como tal, tributada em sede de IRS.

Dispõe a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, que fundamenta a correcção efectuada pela AF à liquidação de IRS do recorrido (v. informação de fls. 7 do processo administrativo apenso), que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Como se disse já no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 8/11/06, no recurso 01082/04, "*Na estrutura do IRS visa-se tributar apenas o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos efectivos possam ser presumidos.*

Por isso, o artigo 2º do CIRS que define os rendimentos do trabalho, tem de ser interpretado a esta luz, como abrangendo apenas hipóteses em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função.

É certo, porém, que sob a capa da atribuição de "compensações" deste tipo podem, por vezes, estar a esconder-se atribuições de verdadeiras remunerações, o que justifica que se estabeleçam limites a essas atribuições patrimoniais nas alíneas c), d), e e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS na redacção anterior à Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

Mas só na parte excedente a esses limites.

Resulta daqui claro que as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte que os não excedam.".

Nessa medida, a AF ao considerar, sem mais, a importância auferida pelo ora recorrido como rendimento de trabalho dependente, sem indicar que não se observavam os respectivos pressupostos da sua atribuição nem determinar se a mesma ultrapassava os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado, não fez a melhor aplicação da lei.

Não é possível, face ao que se disse no aresto citado, qualificar sem mais as ajudas de custo como tendo natureza remuneratória, pois, sendo aquela norma (artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do CIRS) uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de tributação de IRS, ficam excluídas da incidência em IRS as ajudas de custo que não excedam o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado.

Sendo certo que, como se diz na sentença recorrida, o ónus da prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recaía sobre a AF.

Ora, a AF não só não fez qualquer prova nesse sentido como nem sequer considerou haver excesso para além do limite legalmente estabelecido.

Razão por que o entendimento por si propugnado, e que deu origem ao acto de liquidação impugnado, enferma de vício de violação de lei.

E a decisão recorrida deve ser confirmada, com a presente fundamentação.

Improcedem, por isso, as restantes conclusões das alegações de recurso".

No mesmo sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 6/3/08, in rec. n.º 1.043/07; de 12/3/08, in recs. nºs 1.042/07 e 1.065/07.

4 – Nestes termos e face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo.

Sumário:

I — As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

II — As ajudas de custo atribuídas ao trabalhador têm natureza remuneratória somente na parte em que excedem o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 3 do CIRS.

III — Recai sobre a Administração Tributária, como pressuposto da norma de tributação, o ónus da prova de tal excesso, bem como de que as verbas auferidas pelo trabalhador a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesa por ele suportada em resultado da deslocação da sua residência habitual.

Processo n.º: 1055/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e António Joaquim Delgado Cunha.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Exma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 65 e seguintes, que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida por António Joaquim Delgado Cunha contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano 2002, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributária se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2- Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3- Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no artº. 125º CPPT e artº. 668º CPC.

4- Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

2- O recorrido António Joaquim Delgado Cunha contra-alegou nos termos que constam de fls. 99 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª - A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2ª - O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3ª - Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei *(facto inexistente)* que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4ª - O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação *sub judice* do DL 106/98, de 24-04!

5ª - E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007 (cfr. docs. 1 e 2).

6ª - Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7ª - Mas, ainda que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as *"Disposições gerais"* do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Artº 1º, n.º 1), este tal como considerado no artº 2º.

8ª - Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9ª - Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10ª - Por conseguinte, e para efeitos dos artºs lº e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11ª - Tal como se considera na douta sentença recorrida, *competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer"*.

12ª - Ou seja, sobre a Recorrente impendia *"o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório."* (cfr. ac. n.º 0063/01, do TCANORTE, de 06-04-2006, in www.dgsi.pt, e Sentença de 07-02-2007, do TAF de Penafiel, que se junta - Doc. 3).

13ª - Sem prescindir, 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.

14ª - 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!

15ª - O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16ª - Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17ª - 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.

18ª - 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.

19ª - 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*!

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S.A.» em 01/09/2000, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 19/02/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S.A.»;

3. Com a celebração daquele contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 1.097,40, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.º 2005 4004482639, referente ao IRS do ano de 2002, no valor de € 2.317,06 o qual foi paga a 15/02/2006.

Motivação.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo referem as testemunhas, os trabalhadores não regressavam a Portugal ao fim-de-semana, daí a necessidade de pagar ajudas de custo durante todos os dias da semana, uma vez que permaneciam no País ao serviço da empresa.

Por outro lado, nas situações em que aparecem ajudas de custo atribuídas no mês coincidente com as férias, a justificação dada é a de os trabalhadores terem casas arrendadas em Angola, partilhadas com outros colegas e, como tal não podem deixar de pagar a respectiva renda para as manterem quando regressarem de férias.

Conforme os depoimentos prestados, o montante das ajudas de custo é calculado segundo o custo de vida do local para onde o trabalhador se desloca, sendo que em Angola o custo de vida é bastante elevado.

Por sua vez, foi referido pelas testemunhas que dada a falta de trabalho em Portugal, a entidade empregadora, tem estado a trabalhar no estrangeiro, onde tem necessidade de colocar os seus trabalhadores, não só como forma de assegurar-lhes o seu trabalho, mas também por ter necessidade deles por terem alguns conhecimentos e especialização na construção civil.

Referem, ainda, as testemunhas que sem aquelas obras no estrangeiro, designadamente em Angola, a situação da empresa «Soares da Costa, S.A.» seria muito difícil.

5- A sentença sob recurso, tendo em conta que –"*Da prova produzida resulta que os valores atribuídos a título de ajudas de custo, foram-no com vista a compensar o trabalhador pela sua deslocação e com os gastos adicionais que sempre teria com o alojamento e com a alimentação, uma vez que nenhum destes é pago pela entidade patronal com a apresentação de recibo"*, concluiu que esses valores não constituíam remunerações devidas por contrato de trabalho, como efectiva contra prestação desse trabalho e, como tal, tributadas em sede de IRS, mas como verdadeiras ajudas de custo devidas como compensação pelos gastos tidos pelo trabalhador com alojamento e alimentação em local onde se encontre deslocado ao serviço dessa entidade patronal.

Ponderou-se ainda na decisão que a AT, a propósito da pretensa inexistência de deslocação do domicílio necessário, se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, sendo certo que este diploma no seu artigo 15.º expressamente excluía da sua regulamentação as ajudas de custo atribuídas em deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro, como era o caso, mais se acrescentando que não lograra demonstrar a existência de factos constitutivos de situações susceptíveis de serem tributadas.

Daí que tenha concedido provimento à impugnação e anulado a liquidação adicional efectuada.

Em face das conclusões da sua alegação, que delimita o recurso jurisdicional e fixa o seu do objecto (artigo 684.º, n.º 3 do CPC), a Ex.ma Magistrada do Ministério Público concretiza o seu inconformismo perante a sentença em três questões:

1) -Nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º do CPPT e 668.º do CPC, por falta de fundamento;

2) -As quantias pagas a título de ajudas de custo, consubstanciariam remuneração de trabalho prestado pelo impugnante, devendo como tal ser tributadas;

3) - No caso de dúvida, o tribunal devia ter procedido a diligências no sentido do seu suprimento, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

Vejamos.

No referente à arguição de nulidade da sentença, importará desde já salientar que, como constitui jurisprudência consolidada e pacífica deste Supremo Tribunal (cfr, entre outros, o acórdão de 06-05-98, no recurso n.º 17.991), só a total falta de fundamentação de facto ou de direito possui a virtualidade de fulminar de nulidade a sentença.

Ora, não tal não acontece na sentença recorrida, cuja suficiência de fundamentação de facto e de direito é patente.

De todo o modo, sempre se acrescentará que antes poderá configurar erro de julgamento e não gerador de nulidade de sentença o vício alegado pela recorrente ao defender que a sentença considerara que a Administração Tributária se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, quando o certo é que isso não acontecera e tão pouco fora citado esse diploma ou alguma da suas disposições no procedimento de liquidação.

Todavia, nada impede que essa alegação seja conhecida em sede de erro de julgamento, uma vez que o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação do direito (artigo 664.º do CPC).

Na situação em apreço, é certo que na sentença recorrida se refere que a AF fundamentou a sua conduta no DL n.º 106/98, de 24/4, cujo regime o M.mo Juiz "a quo" considerou inaplicável.

Não obstante, esse não foi o único fundamento que determinou a procedência da impugnação deduzida, uma vez que no último parágrafo, antes da decisão, vem referido que competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2.º do CIRS, o que não tinha logrado fazer.

Como assim, o facto de não corresponder à realidade que a AF se fundamentara no DL 106/98 não possui relevância invalidante da sentença, já que, como vimos, a decisão proferida encontra suporte bastante na restante fundamentação aduzida.

Improcedem, deste modo, as conclusões 1), 2) e 3.

Defende a recorrente, em seguida, que os valores atribuídos a título de ajudas de custo consubstanciariam remunerações de trabalho e, como tal, seriam abrangidas pelo âmbito de incidência do IRS.

Vejamos.

Estabelece o artigo 2.º do CIRS uma ampla regra de incidência, de acordo com a qual o imposto incide sobre qualquer tipo de rendimento de trabalho, com exclusão das ajudas de custo que não excedam os limites legais.

Não se questionando que os valores em causa recebidos pelo impugnante tenham excedido os limites legais, a controvérsia cinge-se, assim, quanto a uma eventual descaracterização desses valores como ajudas de custo.

Ora, de acordo com o artigo 87. do DL n.º 49.408, de 24-11-69 (Regime jurídico do contrato individual de trabalho)-"*Não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações feitas em serviço da entidade patronal, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte em que excedam as despesas normais tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador"*.

Como assim, as ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

A este propósito se afirmou no acórdão do Pleno da secção de 8-11-06, no recurso n.º 1082/04- "*Na estrutura do IRS visa-se apenas tributar o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos possam ser presumidos.*

Por isso, o artigo 2.º do CIRS que define os rendimentos de trabalho, tem de ser interpretado a essa luz, abrangendo apenas hipótese em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador das despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função".

Como também se deixou expresso em sumário tirado do acórdão de 05-04-00, no recurso n.º 24.568 -"*Todas as atribuições patrimoniais feitas a trabalhadores por conta de outrem que tenham carácter compensatório e não remuneratório, não estão abrangidas no âmbito de incidência do IRS"*.

Analisando agora a situação "*sub judicio"* que decorre da matéria de facto assente na sentença à luz do que acima se disse, será necessariamente de concluir que os valores atribuídos a título de ajudas de custo ao impugnante, ora recorrido, revestem natureza compensatória e não remuneratória.

Com efeito, nomeadamente, no 2. da matéria de facto fixou-se o seguinte: "*em 2-06-02, o impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse país prestasse a sua actividade nas obras a cargo da "Soares da Costa, SA"*.

No n.º 4 "-*Com a deslocação do impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 2.310.00,* **para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo impugnante naquele país".**

E no n.º 5 o seguinte: "*A "Soares da Costa, SA" não disponibilizou alojamento nem alimentação ao impugnante durante o período em que esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação.*

Perante este enquadramento factual, no qual ressalta a limitação temporal da concessão das ajudas de custo (período seis meses, prorrogável, na situação de deslocado em Angola) e a razão objectiva das mesmas (fazer face ao acréscimo de despesas decorrentes da não disponibilização de alojamento e alimentação pela empregadora), é manifesto o carácter compensatório e não remuneratório dessas atribuições pecuniárias.

Assinale-se que sobre a AT recaía o ónus da prova, o que não foi logrado, de que as verbas auferidas pelo impugnante a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesas por ele suportadas em resultado de deslocação da sua residência habitual.

Sendo assim, em face da matéria de facto assente na sentença de nada vale o esforço argumentativo desenvolvido pela recorrente no sentido de demonstrar o carácter remuneratório das ajudas de custo em causa, objectivo esse que só em sede da matéria de facto seria possível atingir.

De improceder, assim, a conclusão 4.

Por último, entende a recorrente que, a existir dúvidas quanto aos factos relevantes, o tribunal deveria ter feito diligências para as suprir, nomeadamente através da junção dos recibos de vencimento do impugnante.

A sugestão feita não reveste qualquer sentido, posto que como resulta da matéria de facto fixada e respectiva motivação, o tribunal não ficou com qualquer dúvida quanto à fixação da matéria de facto relevante para a decisão jurídica do pleito.

Improcede igualmente a conclusão 5.

No mesmo sentido, em casos idênticos, pode ver-se os acórdãos de 6/3/08, 6/3/08, 12/3/08 e 12/3/08, nos recursos n.ºs 1063/07, 1043/07, 1042/07 e 1065/07, respectivamente.

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

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CCJ)

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 23 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo.

Sumário:

I — As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

II — As ajudas de custo atribuídas ao trabalhador têm natureza remuneratória somente na parte em que excedem o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 3 do CIRS.

III — Recai sobre a Administração Tributária, como pressuposto da norma de tributação, o ónus da prova de tal excesso, bem como de que as verbas auferidas pelo trabalhador a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesa por ele suportada em resultado da deslocação da sua residência habitual.

Processo n.º 1077/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: José Castro Costa Maciel e Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Exma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 79 e seguintes, que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida por José Castro Costa Maciel contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano 2002, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributária se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2- Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3- Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art.º 125º CPPT e art.º 668º CPC.

4- Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5- Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6- A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente.

7- Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

2- O recorrido José Castro Costa Maciel contra-alegou nos termos que constam de fls. 96 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª - A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2ª - O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3ª - Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei *(facto inexistente)* que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4ª - O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação *sub judice* do DL 106/98, de 24-04!

5ª - E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007 (cfr. docs. 1 e 2).

6ª - Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7ª - Mas, ainda que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as *"Disposições gerais"* do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (art.º 1º, n.º 1), este tal como considerado no art.º 2º.

8ª - Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9ª - Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10ª - Por conseguinte, e para efeitos dos artºs lº e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11ª - Tal como se considera na douta sentença recorrida, *competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer"*.

12ª - Ou seja, sobre a Recorrente impendia *"o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório."* (cfr. acs do TAF de Mirandela acima citados, ac. n.º 0063/01, do TCANORTE, de 06-04-2006, in www.dgsi.pt, e Sentença de 07-02-2007, do TAF de Penafiel, que se junta - Doc. 3).

13ª - Sem prescindir, 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.

14ª - 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!

15ª - O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16ª - Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17ª - 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.

18ª - 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.

19ª - 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*!

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S.A.» em 07/08/1989, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 19/01/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S.A.»;

3. Com a celebração daquela contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de Esc.: 220.000$00, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.º 2005 4004482635, referente ao IRS do ano de 2002, no valor de € 3.619,73 o qual foi paga a 15/02/2006.

Motivação.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo referem as testemunhas, os trabalhadores não regressavam a Portugal ao fim-de-semana, daí a necessidade de pagar ajudas de custo durante todos os dias da semana, uma vez que permaneciam no País ao serviço da empresa.

Por outro lado, nas situações em que aparecem ajudas de custo atribuídas no mês coincidente com as férias, a justificação dada é a de os trabalhadores terem casas arrendadas em Angola, partilhadas com outros colegas e, como tal não podem deixar de pagar a respectiva renda para as manterem quando regressarem de férias.

Conforme os depoimentos prestados, o montante das ajudas de custo é calculado segundo o custo de vida do local para onde o trabalhador se desloca, sendo que em Angola o custo de vida é bastante elevado.

Por sua vez, foi referido pelas testemunhas que dada a falta de trabalho em Portugal, a entidade empregadora, tem estado a trabalhar no estrangeiro, onde tem necessidade de colocar os seus trabalhadores, não só como forma de assegurar-lhes o seu trabalho, mas também por ter necessidade deles por terem alguns conhecimentos e especialização na construção civil.

Referem, ainda, as testemunhas que sem aquelas obras no estrangeiro, designadamente em Angola, a situação da empresa «Soares da Costa, S.A.» seria muito difícil.

5- A sentença sob recurso, tendo em conta que –"*Da prova produzida resulta que os valores atribuídos a título de ajudas de custo, foram-no com vista a compensar o trabalhador pela sua deslocação e com os gastos adicionais que sempre teria com o alojamento e com a alimentação, uma vez que nenhum destes é pago pela entidade patronal coma apresentação de recibo"*, concluiu que esses valores não constituíam remunerações devidas por contrato de trabalho, como efectiva contra prestação desse trabalho e, como tal, tributadas em sede de IRS, mas como verdadeiras ajudas de custo devidas como compensação pelos gastos tidos pelo trabalhador com alojamento e alimentação em local onde se encontre deslocado ao serviço dessa entidade patronal.

Ponderou-se ainda na decisão que a Administração Tributária, a propósito da pretensa inexistência de deslocação do domicílio necessário, se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, sendo certo que este diploma no seu artigo 15.º expressamente excluía da sua regulamentação as ajudas de custo atribuídas em deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro, como era o caso, mais se acrescentando que não lograra demonstrar a existência de factos constitutivos de situações susceptíveis de serem tributadas.

Daí que tenha concedido provimento à impugnação e anulado a liquidação adicional efectuada.

Em face das conclusões da sua alegação, que delimita o recurso jurisdicional e fixa o seu do objecto (artigo 684.º, n.º 3 do CPC), a Ex.ma Magistrada do Ministério Público concretiza o seu inconformismo perante a sentença em três questões, a saber:

1) -Nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º do CPPT e 668.º do CPC, por falta de fundamento;

2) -As quantias pagas a título de ajudas de custo, consubstanciariam remuneração de trabalho prestado pelo impugnante, devendo como tal ser tributadas;

3) - No caso de dúvida, o tribunal devia ter procedido a diligências no sentido do seu suprimento, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

Vejamos.

No referente à arguição de nulidade da sentença, importará desde já salientar que, como constitui jurisprudência consolidada e pacífica deste Supremo Tribunal (cfr. entre outros, o acórdão de 06-05-98, no recurso n.º 17.991), só a total falta de fundamentação de facto ou de direito teria a capacidade de fulminar de nulidade a sentença.

Ora, não tal não acontece na sentença recorrida, cuja suficiência de fundamentação de facto e de direito é patente.

De todo o modo, sempre se acrescentará que antes poderá configurar erro de julgamento e não gerador de nulidade de sentença o vício alegado pela recorrente ao defender que a sentença considerara que a Administração Tributária se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, quando o certo é que isso não acontecera e tão pouco fora citado esse diploma ou alguma da suas disposições no procedimento de liquidação.

Todavia, nada impede que essa alegação seja conhecida em sede de erro de julgamento, uma vez que o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação do direito (artigo 664.º do CPC).

Na situação em apreço, é certo que na sentença recorrida se refere que a AF fundamentou a sua conduta no DL n.º 106/98, de 24/4, cujo regime o M.mo Juiz "a quo" considerou inaplicável.

Não obstante, esse não foi o único fundamento que determinou a procedência da impugnação deduzida, uma vez que no último parágrafo, antes da decisão, vem referido que competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2.º do CIRS, o que não tinha logrado fazer.

Como assim, o facto de não corresponder à realidade que a AF se fundamentara no DL 106/98 não possui relevância invalidante da sentença, já que, como vimos, a decisão proferida encontra suporte bastante na restante fundamentação aduzida.

Improcedem, deste modo, as conclusões 1), 2) e 3.

Defende a recorrente, em seguida, que os valores atribuídos a título de ajudas de custo consubstanciariam remunerações de trabalho e, como tal, seriam abrangidas pelo âmbito de incidência do IRS.

Vejamos.

Estabelece o artigo 2.º do CIRS uma ampla regra de incidência, de acordo com a qual o imposto incide sobre qualquer tipo de rendimento de trabalho, com exclusão das ajudas de custo que não excedam os limites legais.

Não se questionando que os valores em causa recebidos pelo impugnante tenham excedido os limites legais, a controvérsia cinge-se, assim, quanto a uma eventual descaracterização desses valores como ajudas de custo.

Ora, de acordo com o artigo 87 do DL n.º 49.408, de 24-11-69 (Regime jurídico do contrato individual de trabalho)-"*Não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações feitas em serviço da entidade patronal, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte em que excedam as despesas normais tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador"*.

Como assim, as ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

A este propósito se afirmou no acórdão do Pleno da secção de 8-11-06, no recurso n.º 1082/04--"*Na estrutura do IRS visa-se apenas tributar o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos possam ser presumidos.*

Por isso, o artigo 2.º do CIRS que define os rendimentos de trabalho, tem de ser interpretado a essa luz, abrangendo apenas hipótese em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto

relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador das despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função".

Como também se deixou expresso em sumário tirado do acórdão de 05-04-00, no recurso n.º 24.568- "*Todas as atribuições patrimoniais feitas a trabalhadores por conta de outrem que tenham carácter compensatório e não remuneratório, não estão abrangidas no âmbito de incidência do IRS".*

Analisando agora a situação "*sub judicio"* que decorre da matéria de facto assente na sentença à luz do que acima se disse, será necessariamente de concluir que os valores atribuídos a título de ajudas de custo ao impugnante, ora recorrido, revestem natureza compensatória e não remuneratória.

Com efeito, nomeadamente, no 2. da matéria de facto fixou-se o seguinte: "*em 2-06-02, o impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse país prestasse a sua actividade nas obras a cargo da "Soares da Costa, SA".*

No n.º 4 "-*Com a deslocação do impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 2.310.00,* **para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo impugnante naquele país".**

E no n.º 5 o seguinte: "*A "Soares da Costa, SA" não disponibilizou alojamento nem alimentação ao impugnante durante o período em que esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação.*

Perante este enquadramento factual, no qual ressalta a limitação temporal da concessão das ajudas de custo (período seis meses, prorrogável, na situação de deslocado em Angola) e a razão objectiva das mesmas (fazer face ao acréscimo de despesas decorrentes da não disponibilização de alojamento e alimentação pela empregadora), é manifesto o carácter compensatório e não remuneratório dessas atribuições pecuniárias.

Assinale-se que sobre a AT recaía o ónus da prova, o que não foi logrado, de que as verbas auferidas pelo impugnante a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesas por ele suportadas em resultado de deslocação da sua residência habitual (cfr., em situação idêntica), acórdãos de 6/3/08, nos recursos n.ºs 1043 e 1063).

Sendo assim, em face da matéria de facto assente na sentença de nada vale o esforço argumentativo desenvolvido pela recorrente no sentido de demonstrar o carácter remuneratório das ajudas de custo em causa, objectivo esse que só em sede da matéria de facto seria possível atingir.

De improceder, assim, a conclusão 4.

Por último, entende a recorrente que, a existir dúvidas quanto aos factos relevantes, o tribunal deveria ter feito diligências para as suprir, nomeadamente através da junção dos recibos de vencimento do impugnante.

A sugestão feita não reveste qualquer sentido, posto que como resulta da matéria de facto fixada e respectiva motivação, o tribunal não ficou com qualquer dúvida quanto à fixação da matéria de facto relevante para a decisão jurídica do pleito.

Improcede igualmente a conclusão 5.

No mesmo sentido, em casos idênticos, pode ver-se os acórdãos de 6/3/08, 6/3/08, 12/3/08 e 12/3/08, nos recursos n.ºs 1063/07, 1043/07, 1042/07 e 1065/07.

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

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CCJ).

Lisboa, 23 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Acção para reconhecimento de um direito. Meio processual «o mais adequado».

Sumário:

A acção para **reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é, dos meios processuais possíveis, «o** *mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva» da pretensão do gerente de obter a declaração judicial de que se encontra extinta por compensação a dívida da sociedade em que se baseia a acusação contra si formulada «da prática de um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada».*

Processo n.º 30/08-30.
Recorrente: Abílio Flores Morim.
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino

1.1 Abílio Flores Morim vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a decidir que, «na procedência da excepção de erro na forma de processo, absolve-se o R. da instância de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» proposta «contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública».

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Conforme dispõe o artigo 145º do CPPT, "As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, e eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido."

2. A ineficácia dos demais meios contenciosos para assegurar a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa, exigida no artigo 145º n.º 4 do CPPT, tem de ser aferida em concreto, segundo os contornos que, relativamente a cada caso de per si, sejam presentes ao Tribunal.

3. Corre termos pela secção de processos do 3º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Guimarães a acção penal n.º 448/03.9TAGMR, em que o aqui recorrente é acusado em co-autoria, da prática de um crime de abuso de confiança fiscal, na forma continuada.

4. Consta da dita acusação que o Autor, o Mário Cardoso Coelho e a "Têxteis Tarf, Lda" não entregaram à Administração Fiscal determinadas quantias de IRS até ao termo do respectivo prazo legal, nem durante os noventa dias posteriores, já que, à medida em que deduziram e receberam as mencionadas quantias de I.R.S., pertença da Administração Fiscal, contra a vontade e sem autorização da legitima dona, integraram-nas no património da Têxteis Tarf, Lda.

5. É assim de todo o interesse para o Autor que seja reconhecida a extinção, por compensação, da dívida da Sociedade Têxteis Tarf, Lda, relativa às quantias de IRS, em causa na mencionada acção penal, assistindo-lhe o direito de discutir a existência e exigibilidade da dívida em questão e de designadamente ver judicialmente reconhecida a extinção por compensação da mesma.

6. A pretensão do recorrente não é obter da Administração Fiscal uma declaração comprovativa de uma realidade - tal como se refere na sentença recorrida - mas sim e antes de mais ver reconhecida uma realidade jurídica - ver reconhecida judicialmente a extinção da dívida em causa nos autos por compensação.

7. Posto isto, a intimação judicial não é o meio adequado à tutela do interesse do recorrente.

8. Não sendo o recorrente titular da dívida em questão ou o requerente da compensação, está impedido de a discutir judicialmente ou de reagir judicialmente ao despacho proferido sobre o pedido de compensação.

9. Acresce que, porque contra si não foi ainda revertida a execução fiscal, o recorrente está impedido de, nela deduzindo oposição, pedir a anulação da dívida exequenda.

10. Por último, também não é o processo-crime pendente o meio judicial adequado à discussão da dívida em causa.

11. Assim sendo, a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária é o único meio processual de que o Autor dispõe para assegurar a tutela plena e efectiva do seu interesse em ver reconhecida extinção daquela dívida da Têxteis Tarf, Lda.

12. Ao julgar procedente a excepção de erro na forma do processo e, em consequência, absolver o Réu da instância, o M.mo Juiz a quo interpretou e aplicou erradamente o artigo 145º, n.º 4 do CPPT.

Assim sendo, revogando V.as Ex.as a decisão recorrida e substituindo-a por outra que julgue adequada à pretensão do recorrente a acção de reconhecimento de direito e interesse legalmente, ordenando, em consequência o prosseguimento dos termos legais (…).

1.3 O Director-Geral dos Impostos contra-alegou «reiterando o bem fundado da douta sentença recorrida, que merece, por isso, ser confirmada».

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado é de confirmar.

Na verdade, existe meio legal próprio para obter a compensação, e, portanto, o seu reconhecimento: é o previsto, para o caso, no art.º 90º do CPPT (que, de resto, o ora recorrente está a usar: cfr. o segmento da sentença, a fls. 64) e o indeferimento do pedido pode ser sindicado, judicialmente (art. º 97º n.º 1 alínea p, 2ª parte daquele Código).

Como assim, a acção para reconhecimento de um direito não é o meio processual adequado para o efeito pretendido pela Recorrente.

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

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Não vem questionada a legitimidade processual do autor, ora recorrente, para pedir o reconhecimento da extinção, por compensação, de um dívida que não é sua, mas da "Sociedade Têxteis Tarf, Lda".

Tal questão, que fora levantada na contestação da presente acção, está de resto resolvida expressamente, e com inteiro acatamento, no sentido da legitimidade processual do autor, ora recorrente.

Então, a questão que aqui e agora se coloca é apenas a de saber se a presente acção é, ou não é, o meio processual mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do pedido formulado pelo autor, ora recorrente.

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

1. O autor e Mário Cardoso eram sócios e gerentes da firma em 2001 e 2002 da "Têxteis Tarf, Ldª", e desde 2/9/97. Doc. 1 da P.I..

2. Desde essa data, exerceram todos os poderes de administração e gestão da Têxteis Tarf, Lda, sendo responsáveis por toda a actividade nela desenvolvida, dando instruções e ordens a ela atinentes, nomeadamente, no tocante à retenção na fonte e posterior entrega ao Estado dos impostos.

3. O Autor e Mário Cardoso Coelho, no exercício das suas funções de gerentes da Têxteis Tarf, Lda, procederam à retenção na fonte, a que a identificada sociedade estava legalmente obrigada, do IRS relativo aos salários pagos aos trabalhadores dependentes e independentes que naquela exerciam funções, bem como do IRS relativo a comissões pagas às pessoas que à mesma sociedade prestaram serviços na qualidade de comissionistas, nos anos, meses e quantitativos seguintes:

(em euros)

	Trabalho dependente	Trabalho independente	Comissões
	Ano 2001		
Julho		418,99	
Setembro	9.277,29	757,19	1.678,11
Outubro	9.034,98	1.109,36	
Novembro	8.447,39	1.109,16	1.822,79
Dezembro	16.400,43	1.551,93	313,80
Total	43.160,09	4.946,63	3.814,70
	Ano de 2002		
Janeiro	8.599,33	1.135,97	
Fevereiro	8.852,02	879,30	
Março	8.296,33	1.099,39	
Abril	7.906,98	1.511,26	882,35
Maio	8.013,47	829,41	
Junho	7.923,15	689,91	
Julho	15.582,48	624,93	882,35
Agosto	7.737,83	199,63	
Setembro	7.817,19	199,63	
Outubro	7.782,17		
Novembro	7.628,02	404	
Dezembro	7.482,28		
Total	103.621,25	7.573,43	1.764,70

4. Em processo penal são o autor e ref. Cardoso e a firma acusados da prática de um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada, pelos factos acima referidos, constando da acusação que os aí arguidos não procederam à entrega das mencionadas quantias à administração fiscal até ao termo do prazo legal nem durante os noventa dias posteriores.

5. A 13 de Junho de 2003, a TÊXTEIS TARF, LDA requereu que o crédito do Estado sobre a referida TARF e relativo à entrega das quantias retidas e referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 2001 e de Janeiro a Dezembro de 2002, no montante total de EUR 168.712,24, fosse extinto por compensação com créditos que a mesma alegava ter sobre a Administração Fiscal por reembolsos de IVA, relativos aos meses de Maio, Junho, Agosto, Setembro e Dezembro de 2002 e Fevereiro a Abril de 2003, no mesmo montante total, conforme doc. 3 da P.I..

6. Datado de 18/9/2003 a firma recebeu a missiva junta por cópia a fls. 41 epigrafada do seguinte modo; "Reembolso de IVA – Dedução de imposto - artº 83º-B CIVA/Artº 89º e 90º CPPT". Da mesma consta designadamente o seguinte:

"... fica... notificado... nos termos dos artºs... 89º do CPPT 90º do CPPT, que por meu despacho de 03/07/28, proferido no pedido de reembolso relativo aos períodos... se procedeu à liquidação da quantia de euros 135.565,16, respeitante a IR... e acréscimos legais, efectuada através de dedução de igual montante… Esta dívida é devida a título de compensação e resulta de terem sido apuradas ou

confirmadas pelos serviços competentes, dívidas do IVA/IR/outras e acréscimos legais, relativos ao(s) períodos.... No montante de 713.886,99 conforme fotocópias em anexo…"

No último parágrafo da notificação vêm marcadas as quadrículas correspondentes aos impostos IRS e IRC.

7. A compensação foi efectuada em dívidas de IRS de 1991 (valor de 973,05) e IRC de 1994, 1996 e 2000, conforme seguinte quadro:

Reembolsos	Imposto compensado	Valor	Processo executivo
33.833,03	IRC	33.833,03	"0418200201066676 "0418200201067427 "0418200201074792 "0418200201068679
29.007,11	IRS de 91	973,05	"0418199401014684
	IRC	28.034,06	"0418200201066676
11.360,81	IRC	11.360,81	"0418200201066676
17.206,76	IRC	17.206,76	"0418200201066676
28.094,07	IRC	28.094,07	"0418200201066676
16.063,38	IRC	16.063,38	"0418200201066676
	Total	135.565,16	

Conforme anexos 3, 5, 6 no apenso e fls. 20ss do mesmo.

Não se provaram outros factos.

Os factos resultam dos elementos constantes dos autos que confirmam os factos descritos, designadamente, quais os impostos compensados.

2.2 A compensação é uma forma de extinção das obrigações, que pode ser utilizada quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (cf. os termos do artigo 847.º, n.º 1, do Código Civil). No caso de compensação em matéria tributária, ela pode ser efectuada, quer por iniciativa da Administração Tributária, quer por iniciativa do contribuinte. Sob a epígrafe "Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária", o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe, no seu n.º 1, que «Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código». E, sob a epígrafe "Compensação por iniciativa do contribuinte", o artigo 90.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário diz, no seu n.º 1, que «A compensação com créditos tributários pode ser efectuada nos termos e condições do artigo anterior».

A compensação de dívidas de tributos por iniciativa do contribuinte depende, portanto, dos seguintes requisitos – cf. Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, I vol., em anotação ao artigo 90.º:

- haver um crédito a favor de um contribuinte de que é devedora a administração tributária;
- que esse crédito resulte de reembolso, ou de revisão oficiosa, ou de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, ou outro meio administrativo ou contencioso;
- que esse contribuinte seja simultaneamente devedor de tributos;
- que o contribuinte formule um pedido no sentido de ser efectuada a compensação.

Por outro lado, e sob a epígrafe "(Direitos e garantias dos administrados)", o artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, no seu n.º 4, reza que «É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses (…)».

Sob a epígrafe "**Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária", o artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe como segue.**

1. As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.

2. O prazo da instauração da acção é de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado.

3. As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.

4. As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.

Há que deixar precisado que a questão da eleição da forma de processo adequada para fazer valer, reconhecer ou realizar em juízo determinado direito ou interesse reconhecido pela lei substantiva não está posta na disposição do interessado. Essa é sempre uma questão que deve ser resolvida pelo legislador ordinário dentro da sua discricionariedade legislativa, com respeito pelos parâmetros constitucionais de que o processo deve propiciar a tutela plena, eficaz e em tempo útil daqueles direitos e interesses. As normas de processo são normas de Direito Público e como tal indisponíveis. Só com fundamento na sua inconstitucionalidade podem deixar de ser aplicadas aquelas normas de direito ordinário que estabelecem qual o processo a usar – Cf. Diogo Leite de Campos, e outros, na Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3.ª edição, Vislis, 2003, em notas 2. e 4. ao artigo 101.º.

No acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Novembro de 2005, proferido no recurso n.º 632/05, escreve-se como segue.

"A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, previsto no art.º 145.º do CPPT, insere-se na necessidade de tutela judicial efectiva, postulada no art. 268.º, n.º 4 da Constituição da República.

Tais acções, como tem sido acentuado na jurisprudência e na doutrina, assumem um carácter complementar, que não alternativo ou subsidiário, só podendo ser utilizadas quando forem o meio mais adequado para assegurar essa tutela, de modo plenamente eficaz e efectivo.

O que, aliás, logo resulta do disposto no n.º 3 do mesmo art. 145.º: «as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito» respectivo.

É o que se tem designado por teoria do alcance médio.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3.ª edição, págs. 694 e segts..

Como se refere no Ac. do TC n.º 435/98, de 16/07/1998 in DR, II série, de 10/12/1998, pág. 17.477:

«O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do art. 268.º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados».

Cfr., ainda, Vasco Pereira da Silva, Em Busca do Acto Administrativo Perdido, 1996, pág. 666.

(…)

Como refere Jorge de Sousa, cit., págs. 700/702: a «possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos». «Assim, à face do preceituado no n.º 3 deste art. 145.º, só quando, por estes meios, não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária». [fim de citação].

Cf., no mesmo sentido, e por mais recente, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, 17 de Outubro de 2007, proferido no recurso n.º 369/07.

Enquanto que o Código de Processo Tributário, no n.º 2 do seu artigo 165.º, estabelecia que "as acções apenas podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos (…) não assegurem uma tutela efectiva do direito ou interesse em causa", o Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu artigo 145.º, n.º 3, dispõe que "as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido" – o que francamente parece revelar alguma evolução no sentido de uma interpretação mais alargada do âmbito de aplicação das acções para o reconhecimento de um direito e interesse legítimo em matéria tributária.

E, assim, parece que a acção para reconhecimento de um direito e interesse legítimo, do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, só deixará de ser admissível, se outro meio processual de consagração legal expressa for, em concreto, mais adequado ao reconhecimento ou à protecção de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Quer dizer: nos termos do artigo **145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário**, as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem «ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer», «sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido».

Se o particular estiver perante um acto a=dministrativo, um contrato administrativo, ou um caso de responsabilidade extracontratual da Administração não deve utilizar a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Utilizará a acção administrativa especial, a acção sobre contratos administrativos, ou a acção de responsabilidade extracontratual da Administração. Se, todavia, o particular não estiver perante um acto administrativo, nem diante de um contrato administrativo, nem se confrontar com a responsabilidade extracontratual da Administração, então, em princípio, o meio processual mais adequado poderá ser a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo – sobremodo se, por hipótese, o particular se defrontar com uma acusação penal em matéria tributária.

É que, diferentemente do que acontece em processo penal geral ou comum – onde vigora o princípio da suficiência do processo para o conhecimento de todas as questões que interessem à decisão da causa, nos termos do artigo 7.º do Código de Processo Penal –, em processo penal tributário existirá um princípio de suspensão processual, princípio do qual o n.º 1 do artigo 47.º do Regime Geral das Infracções Tributárias será um mero afloramento, e em cujos termos «o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças», «em que se discuta a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados».

Na realidade, é compreensível que, no processo penal tributário, se não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de opção (mas a obrigatoriedade) de suspensão do processo, assim se levando às últimas consequências a regra estabelecida no artigo 212.º, n.º 3, da Constituição, que comete aos tribunais administrativos e fiscais "o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais". Dito de outro modo, não se afigura arbitrário estender esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal, quando, como sucede no processo penal tributário, seriam muitas as vezes em que o juiz teria de decidir acerca da suspensão ou não suspensão do processo, utilizando critérios de conveniência, nem sempre seguros, e enfrentando a dificuldade de delimitação entre questões principais e prejudiciais. Assim sendo, justifica-se perfeitamente que, no processo penal tributário, quando surjam questões prejudiciais de natureza administrativa ou fiscal não valha o princípio da suficiência consagrado no artigo 7.º do Código de Processo Penal – cf., a este respeito, o acórdão n.º 321/2006 do Tribunal Constitucional, de 17 de Maio de 2006, proferido no processo n.º 1043/2005.

2.3 No caso sub judicio, o autor, ora recorrente, e outro – consoante, de resto, consta do probatório – são «acusados da prática de um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada», porque, «no exercício das suas funções de gerentes da "Têxteis Tarf, Lda", procederam à retenção na fonte, a que a identificada sociedade estava legalmente obrigada, do IRS relativo aos salários pagos aos trabalhadores dependentes e independentes que naquela exerciam funções, bem como do IRS relativo a comissões pagas às pessoas que à mesma sociedade prestaram serviços na qualidade de comissionistas», referentes aos meses de Junho a Dezembro do ano de 2001, e a todos os meses do ano de 2002; «a 13 de Junho de 2003, a "Têxteis Tarf, Lda" requereu que o crédito do Estado sobre a referida TARF e relativo à entrega das quantias retidas e referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 2001 e de Janeiro a Dezembro de 2002, no montante total de EUR 168.712,24, fosse extinto por compensação com créditos que a mesma alegava ter sobre a Administração Fiscal por reembolsos de IVA, relativos aos meses de Maio, Junho, Agosto, Setembro e Dezembro de 2002 e Fevereiro a Abril de 2003, no mesmo montante total»; «a compensação foi efectuada em dívidas de IRS de 1991 (valor de 973,05) e IRC de 1994, 1996 e 2000».

Como se vê, não foram objecto de compensação as dívidas referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 2001 e de Janeiro a Dezembro de 2002, no montante total de EUR 168.712,24. E – pese embora, nos termos do artigo 20.º da própria petição inicial, «a dívida da TARF», «a sua compensação com créditos da mesma TARF encontra-se ainda em apreciação pelo Director de Serviços de Reembolsos do IVA - Doc 5» – o autor, ora recorrente, pretende (apenas) ver «reconhecido que foi extinta por compensação a dívida da sociedade "Têxteis, Tarf, Lda", relativa às quantias retidas a título de IRS e referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 2001 e de Janeiro a Dezembro de 2002, no montante total de EUR 135.565,16», nos termos do pedido que faz na petição inicial da presente acção.

E, alegadamente, na base da razão de ser da acusação ao autor, ora recorrente, em processo penal, segundo o probatório, «da prática de um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada», esta**rá (também) a sua responsabilidade por estas dívidas, que não foram objecto da pretendida extinção por compensação com créditos sobre a Administração Tributária**.

Assim sendo, o autor, ora recorrente, tem toda a utilidade e interesse em lançar mão do meio processual adequado à obtenção da declaração da desejada extinção por compensação dessas referidas dívidas. É certo que o autor, ora recorrente, poderia no caso ver obtida a declaração da extinção por compensação dessas dívidas através de meios procedimentais ou processuais em que fosse parte a sociedade de que é gerente. Na verdade, o autor, ora recorrente, poderia, como pede, ver «reconhecido que foi extinta por compensação a dívida da sociedade "Têxteis, Tarf, Lda", relativa às quantias retidas a título de IRS e referentes aos meses de Setembro a Dezembro de 2001 e de Janeiro a Dezembro de

2002, no montante total de EUR 135.565,16», no procedimento em que, conforme diz no artigo 20.º da petição inicial, «a dívida da TARF», «a sua compensação com créditos da mesma TARF encontra-se ainda em apreciação pelo Director de Serviços de Reembolsos do IVA - Doc. 5». E, em relação a essa questionada «dívida da TARF», sempre teria o autor, ora recorrente, os meios processuais, como a impugnação judicial e a oposição à execução fiscal, para discutir a legalidade dessa dívida ou a sua responsabilidade por ela, caso viesse a ser citado por reversão da respectiva execução fiscal.

No caso presente, porém, o interesse do autor, ora recorrente, mais do que guiado por um simples proveito da sociedade de que é gerente, é dominado por um imediato, instante, premente e autónomo interesse em agir, exclusivamente seu, que é o de ver declarado que estão extintas por compensação as dívidas cuja responsabilidade, com implicações penais, lhe é imputada, pois que, por via disso, e segundo a conclusão 3. do presente recurso, «Corre termos pela secção de processos do 3º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Guimarães a acção penal n.º 448/03.9TAGMR, em que o aqui recorrente é acusado em co-autoria, da prática de um crime de abuso de confiança fiscal, na forma continuada».

Por isso, estamos abertamente com o autor, ora recorrente, quando no caso conclui (conclusão 2. do presente recurso) pela «ineficácia dos demais meios contenciosos para assegurar a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa, exigida no artigo 145.º n.º 4 do CPPT».

E, assim, por nós julgamos neste passo que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, prevista no artigo **145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário,** apresenta-se como o meio processual mais adequado para que o autor, ora recorrente, veja discutida e declarada, de modo imediato e autónomo, a sua situação tributária, de cuja definição depende, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a qualificação criminal dos factos que lhe são imputados.

Como assim, é forçoso concluir que o presente meio de acção para reconhecimento de um direito é, nos termos da lei, «o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido» do autor, ora recorrente – pelo que terá de ser revogada a sentença recorrida, que assim o não entendeu.

E, então, havemos de convir que a acção para r**econhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é, dos meios processuais possíveis, «o** mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva» da pretensão do gerente de obter a declaração judicial de que se encontra extinta por compensação a dívida da sociedade em que se baseia a acusação contra si formulada «da prática de um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, ordenando-se a continuação da presente acção, se, tirante o motivo agora afastado, a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Graduação de créditos. IVA. IRS. Coima.

Sumário:

Gozando quer o crédito exequendo de IVA, quer o de IRS, atento o ano a que respeita, quer o respeitante a coimas fiscais apenas da garantia resultante da mesma penhora, nenhum deles deve ser preferencialmente graduado, antes todos eles devem ser graduados a par.

Processo n.º: 66/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Carlos Manuel Santos Baptista e Outros.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Ex.ma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença de verificação e graduação de créditos proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures

(Lisboa 2) nos autos de reclamação de créditos que correm seus trâmites por apenso à execução fiscal n.º 3905-2000/102155.9, instaurada no 2º Serviço de Finanças de Torres Vedras pela FP contra Carlos Manuel dos Santos Baptista, por dívidas de I.V.A dos anos de 1999 e 2000, de IRS relativa ao ano de 1999 e coimas fiscais, no montante global de € 6.702,08, formulando as seguintes conclusões:

1ª Na sentença recorrida foram graduados os créditos reclamado e exequendos, para serem pagos pelo produto da venda do bem penhorado, da seguinte forma:

"1º - Crédito reclamado pela «Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C.R.L., no montante de € 12.556,96, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2º. Crédito exequendo de IRS, no montante de € 391,19, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

3º. Crédito exequendo relativo a IVA, no montante de € 5.655,31, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

4º. Crédito exequendo relativo a coimas fiscais, no montante de € 655,58, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda."

2.ª Ora, os créditos exequendos de IRS, IVA e coimas fiscais não gozam de qualquer privilégio imobiliário, usufruindo apenas da garantia resultante da mesma penhora (artigo 822º do Código Civil).

3ª Pelo que o crédito de IRS não goza de qualquer preferência que lhe permita ser graduado antes dos créditos exequendos referentes a IVA e coimas fiscais, nem o crédito de IVA goza de preferência que determine a sua graduação a seguir ao crédito de IRS e antes do crédito de coimas fiscais.

4ª A sentença recorrida errou na aplicação do direito, tendo violado o disposto no artº. 822º do Código Civil.

5ª Deve ser revogada e substituída por outra que, decidindo que os créditos exequendos de IRS, IVA e coimas fiscais gozam da garantia da mesma penhora, proceda à graduação do crédito reclamado e dos exequendos com vista ao seu pagamento pelo produto do imóvel penhorado da seguinte forma:

1º. Crédito reclamado pela "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C.R.L., no montante de € 12.556,96, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2º. A par, créditos exequendos de IRS no montante de € 391,19; de IVA, no montante de € 5.655,31; de coimas fiscais, no montante de € 655,58, e respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda, procedendo-se a rateio, se necessário.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3.1.–Vem fixada a seguinte matéria de facto:

1-Em 12/12/1996, foi celebrado o contrato de compra e venda e mútuo com hipoteca cuja cópia se encontra junta a fls.17 a 29 dos presentes autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

2-Em 19/11/1996, como garantia do contrato identificado no nº. 1, além do mais, foi constituída e registada hipoteca a favor da reclamante "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C.R.L.", incidente sobre o imóvel urbano penhorado no processo de execução de que o presente constitui apenso, garantindo o pagamento de todas e quaisquer responsabilidades ou obrigações da sociedade executada até ao limite de € 37.908,64 (cfr. cópia de certidão da C.R.P. junta a fls.30 a 33 dos presentes autos);

3-Em 22/9/2000, a Fazenda Pública instaurou a execução fiscal nº. 3905-2000/102155.9 e aps., a qual corre seus termos no 2. Serviço de Finanças de Torres Vedras, na qual surge como executado Carlos Manuel dos Santos Baptista, e tendo por objecto dívidas de I.V.A., relativas aos anos de 1999 e 2000, de 1.13.5., relativa ao ano de 1999 e de coimas fiscais, no montante global de € 6.702,08, da qual os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso (cfr. documentos juntos a fls. 2 a 5 do apenso de execução; documentos juntos a fls.122 a 125 dos presentes autos);

4-Em 4/3/2005, no âmbito do processo de execução identificado no nº. 3, para pagamento das dívidas nele referidas, foi penhorada metade indivisa do imóvel urbano descrito nos autos de penhora cuja cópia se encontra a fls. 10 e 11 do apenso de execução, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

5-Em 28/3/2005, a penhora identificada no nº. 4 foi registada a favor da Fazenda Nacional (cfr. cópia de certidão da C. R. P. junta a fls. 14 a 17 do apenso de execução);

6-O executado é devedor à reclamante "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C.R.L.", de crédito derivado de obrigações pecuniárias contraídas junto do mesmo, garantido pela hipoteca identificada no nº. 2, no montante de € 12.556,96, acrescido de juros vencidos e vincendos e despesas (cfr. documentos juntos a fls. 34 e 35 dos presentes autos).

3.2. Na sentença recorrida, procedeu-se à graduação dos créditos exequendos e reclamado pela ordem seguinte:

"1.º- Crédito reclamado pela "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C.R.L., no montante de € 12.556,96, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2.º-Crédito exequendo de IRS, no montante de € 391,19, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

3.º-Crédito exequendo relativo a IVA, no montante de € 5.655,31, acrescido dos respectivos juros de mora até à data da venda;

4.º-Crédito relativo a coimas fiscais, no montante de € 655,58, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda."

4- A sentença sob recurso procedeu à graduação dos créditos exequendos e reclamado na forma acima aludida após ter ponderado que os primeiros não gozam de qualquer privilégio imobiliário geral e somente da garantia resultante da penhora do imóvel, no caso do IRS atento o ano a que respeita e o disposto no artigo 111.º do CIRS, e que o crédito reclamado goza de garantia real sobre o mesmo.

A própria sentença reconhece, então, que os créditos exequendos, por igual, não gozam de qualquer privilégio imobiliário geral e que apenas usufruem da garantia decorrente da penhora (artigo 822.º do CC).

Como assim, inexiste qualquer fundamento para que aos créditos exequendos, relativos a dívidas de IVA, IRS e coimas fiscais, fosse estabelecida uma graduação de preferência, antes devendo ser graduados a par, como defende a recorrente (cfr. acórdão de 28-03-07, no recurso n.º 72/07)

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte recorrida e, em consequência, proceder à graduação dos créditos, tendo em vista o seu pagamento pelo produto da venda do imóvel penhorado, pela ordem seguinte:

1.º-Crédito reclamado pela "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras", CRL, no montante de € 12.556,96, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2.º- Créditos exequendos relativos a IRS, no montante de € 391,19, a IVA, no montante de € 5.655,31, e coimas fiscais, no montante de € 655,58, acrescidos dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

IRS. Incidência real. Juros de mora. artº 5º, n.º 2. alínea g) do CIRS. Indemnização. Responsabilidade civil extracontratual.

Sumário:

I — Os juros de mora não são tributáveis em sede IRS quando forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.

II — Ao invés, tais juros de mora já serão tributáveis em sede de IRS, se o valor da indemnização foi corrigido monetariamente de acordo com a evolução dos preços no consumidor, e no que se refere aos danos não patrimoniais, foram os mesmos calculados de forma actualizada.

III — É esta a interpretação a fazer da lei (disposições combinadas dos artºs 5º, n. 2, alínea g), e 12º, do CIRS).

IV — Não constando da decisão recorrida se o valor da indemnização foi ou não corrigido, nos termos atrás referidos, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto.

Processo n.º 67/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel António Machado da Silva.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MANUEL ANTÓNIO MACHADO DA SILVA,** identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, uma liquidação de juros de mora, decorrentes de indemnização recebida por acidente de viação.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada e reconhecendo ao impugnante o direito a juros indemnizatórios sobre o montante pago.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal. O seu representante formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Decorrendo da decisão judicial que atribuiu ao sujeito passivo uma indemnização fundada em responsabilidade civil extracontratual que no cálculo do valor da mesma foi tido em conta a desvalorização monetária do valor dos danos é imperioso concluir que os juros de mora sobre tal valor incidentes têm como intuito compensar o indemnizado pelo atraso no pagamento da referida indemnização.

II. Como tal, tais juros de mora não podem ser equiparados à própria indemnização, antes devendo ser considerados rendimentos de capital.

III. E, nesse sentido, tais juros estão sujeitos a tributação em sede de IRS, porquanto o seu recebimento se subsume na previsão da norma de incidência real estabelecida na alínea g) do n. 2 do art. 5º do CIRS.

IV. E não podendo tais juros de mora ser considerados como indemnização para efeitos do disposto no art. 12º do CIRS.

V. Assim, a tributação em concreto de tal rendimento não ofende qualquer disposição legal, antes é imposta pelos referidos normativos legais.

VI. Ainda que se entenda que tais juros de mora devidos pelo atraso no pagamento da indemnização não estão sujeitos a tributação em sede de IRS - o que não se concede - sempre se terá de concluir que, no caso em apreço, ao contribuinte não assiste o direito a juros indemnizatórios, pela não verificação dos pressupostos de que este depende, nomeadamente que tenha ocorrido erro imputável à Administração Tributária.

VII. Porquanto sempre que a errada aplicação do direito resulte, causalmente, de informações ou declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo, o erro será de imputar a este, ainda que a liquidação tenha sido efectuada pela Administração Tributária.

VIII. Pois, por força do preceituado nos artºs 75º da LGT e 59º do CPPT, o procedimento de liquidação dos tributos será iniciado - em regra e como aconteceu no caso em apreço - com base em declaração do sujeito passivo, a qual se presume verdadeira e de boa-fé; sendo apenas permitido à Administração Tributária afastar-se das mesmas em circunstâncias excepcionais.

IX. Sendo certo que no caso concreto a Administração Tributária instaurou procedimento de liquidação de IRS/2002 com base na declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, na qual este fez constar como rendimentos de capitais o valor dos juros de mora acima referidos, e que a Administração Tributária não procedeu a qualquer alteração ao declarado, o eventual erro na aplicação do direito ao contribuinte/declarante é imputável.

X. Por conseguinte, é forçoso concluir que, inexistindo erro que se revele imputável à Administração Tributária, não assiste ao contribuinte o direito a perceber juros indemnizatórios, por força do disposto no n. 1 do art. 43º da LGT.

Não houve contra-alegações.

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

Foram colhidos os vistos legais.

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

1. O impugnante obteve por sentença judicial transitada em julgado, uma quantia indemnizatória originada por um acidente de viação a qual foi acrescida de juros de mora à taxa legal desde a citação até efectivo e integral pagamento.

2. A seguradora condenada a pagar a indemnização, ao efectuar o pagamento do capital e juros de mora vencidos, emitiu uma declaração na qual mencionava que a quantia paga a título de juros (€ 42.680,94) era passível de IRS.

3. Pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão foi emitida a liquidação no montante de € 8.423,70.

4. Esta importância incidiu sobre o montante dos juros de mora recebidos pelo impugnante.

5. O IRS referido em 3) foi pago pelo impugnante m 12.12.2003.

3. O recorrente imputou os seguintes vícios à liquidação impugnada:

a) Violação do direito de audiência prévia dos contribuintes;

b) Violação do preceituado nos artºs 5º, n. 2, alínea g) – anterior art. 6º, n.1, alínea g) –, e 12º, n. 1, ambos do Código do IRS

c) Inconstitucionalidade do art. 5º, n. 2, alínea g) do Código do IRS

O Mm. Juiz *a quo* apreciou as duas últimas questões, e, dando razão de fundo ao contribuinte, não se pronunciou sobre a primeira, no pressuposto, por certo, de que a resposta dada à questão de fundo tornava desnecessária a sua pronúncia sobre essa primeira questão.

Avancemos então.

A questão a resolver nos autos é esta: os juros de mora provenientes de uma indemnização fundada em responsabilidade civil extracontratual devem ser consideradas rendimentos de capital, sujeitos

então à norma de incidência real estabelecida na alínea g) do n. 2 do art. 5º do CIRS, logo sujeitos a tributação em sede de IRS, ou, ao invés tais juros podem ser equiparados à própria indemnização, para efeito do art. 12º do CIRS, logo não susceptíveis de incidência de IRS?

Este STA, por acórdão de 10/5/2000 (rec. n. 24.936), considerou que os juros de mora pagos por uma seguradora por causa do atraso no pagamento de uma indemnização são um rendimento de capital.

E daí que tenha concluído que "os juros de mora, para efeitos de IRS, e independentemente da natureza que se lhes deva reconhecer para efeitos da lei civil, são tratados como um rendimento autónomo, distinto da indemnização de que possam depender", pelo que "é de concluir pela sujeição a IRS dos juros referidos".

Posteriormente, porém, o TC fez uma distinção em termos que nos parecem equilibrados e absolutamente ajustados, que responde de forma parcialmente diversa à prosseguida no acórdão que vimos citando.

Trazendo à colação os acórdãos do Tribunal Constitucional citados nos autos (acórdãos 170/2003 e 497/2004), e como bem refere o EPGA, o TC pronunciou-se pela inconstitucionalidade da norma constante da alínea g) do n. 1 do art. 6º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (hoje art. 5º) quando interpretada no sentido de serem tributáveis como rendimento os juros que forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.

Escreveu-se impressivamente naquele primeiro acórdão:

"…Antevê-se como certo que, para quem defenda que, se, numa dada decisão judicial, o valor monetário equivalente à indemnização devida a título de responsabilidade civil extracontratual foi fixado atendendo-se já aos factores decorrentes da erosão monetária e se, além disso, ficou consagrada a obrigação de pagamento de juros sobre aquele valor, contados a partir da citação, o montante equivalente a estes últimos não pode perspectivar-se como integrador da denominada «teoria da diferença» - à qual se deverá submeter aquilo que é imposto pelo dever de reparação do dano sofrido em consequência da lesão -, mas sim como uma compensação pela demora no pagamento. E, assim, tendo os juros por fonte uma obrigação diversa daquela donde advém do dever de indemnizar, os fundamentos carreados e a conclusão ínsita no Acórdão n.º 453/97, já citado, seriam perfeitamente de aceitar.

"Mas, se em causa estiver um caso em que para se alcançar a expressão monetária da indemnização se não teve em conta aquilo que alguns designam por «correcção monetária», limitando-se, pois, tal expressão monetária à reconstituição da situação que seria a detida pelo lesado caso o evento lesivo não tivesse ocorrido, acrescendo, ao assim definido quantum indemnizatório, a condenação do responsável nos juros devidos desde a citação, então é plausível entender-se que estes juros têm por finalidade fazer acrescer àquele quantum o desvalor verificado em consequência da desvalorização.

"Em casos como esse, o montante dos juros não poderá, pois, deixar de ser perspectivado ainda como a expressão monetária da indemnização.

"E, a ser assim, a tributação desse montante a título de rendimentos da categoria E, nos termos da alínea g) do n.º 2 do art. 5º do Código de Rendimentos Sobre o Imposto das Pessoas Singulares antever-se-ia como violadora do princípio da igualdade, na medida em que a expressão monetária de uma indemnização não está sujeita a essa tributação e, afinal, o indicado montante dos juros não deixa de fazer parte daquela expressão, sendo certo que a função substancial do valor da indemnização é perfeitamente idêntica (é, verdadeiramente, a mesma) da dos juros cujo pagamento foi determinado com tal finalidade".

Parece-nos uma solução razoável, a ser prosseguida.

Vejamos agora o caso concreto.

Refere o EPGA, que "como resulta do Acórdão da Relação do Porto de fls. 29, o valor da indemnização foi corrigido monetariamente de acordo com a evolução dos preços no consumidor, e no que se refere aos danos não patrimoniais, foram os mesmos calculados de forma actualizada".

Esta aliás é um dos argumentos utilizados pela recorrente logo na conclusão 1ª das alegações de recurso.

E, se assim for, é óbvio que os juros de mora, no caso, devem ser considerados como rendimentos de capital, e como tal sujeitos à incidência real estabelecida na alínea g) do n. 2 do art. 5º do CIRS.

Porém, não vem estabelecido na sentença recorrida o conteúdo do acórdão, no ponto em questão, tal como vem referido pelo EPGA.

É pois necessário que a matéria de facto seja ampliada, no sentido de determinar se o valor da indemnização foi corrigido monetariamente de acordo com a evolução dos preços no consumidor, e no que se refere aos danos não patrimoniais, se foram os mesmos calculados de forma actualizada.

Ou seja, é necessário um novo julgamento no tribunal *a quo*, o que se ordena, nos termos das disposições combinadas dos artºs 729º, 3, e 730º, do CPC.

Devendo ainda, se for caso disso, o tribunal *a quo* pronunciar-se sobre a primeira questão que o impugnante colocou à consideração do tribunal.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se a ampliação da matéria de facto, nos termos acima expostos.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino - Brandão de Pinho*.

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Prescrição. Prazo. Aplicação da lei no tempo. Cessação do efeito interruptivo.

Sumário:

I — Não obstante a prescrição não constituir um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, "a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, oficiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória.

II — Por força do disposto no n.º 3 do artigo 34.º do CPT, quer a reclamação quer a impugnação judicial quer mesmo a instauração da execução fiscal interrompiam o prazo de prescrição, todavia havendo vários factos interruptivos, a ocorrência do primeiro deles provoca desde logo a interrupção da prescrição.

III — Para determinar se o prazo aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

IV — Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais, sendo certo que o novo prazo se conta apenas a partir da entrada em vigor dessa lei.

V — De acordo com o que dispunha o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, então em vigor, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito previsto no n.º 1 do artigo citado, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após esse período ao que tivesse decorrido até à data da autuação do processo.

Processo n.º 81/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Faiart-Faianças e Porcelanas, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Faiart - Faianças e Porcelanas, SA, com sede em Leiria, veio impugnar judicialmente as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios referentes aos anos de 1993 a 1997, alegando em síntese, a falta de fundamentação, a errónea qualificação dos factos tributários e a duplicação de colecta.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Leiria de 24/10/2007 foi a impugnação julgada improcedente relativamente às dívidas de IVA e respectivos juros compensatórios originados pelas operações comerciais tituladas pelas facturas n.ºs 3410, 3726, 3742 e 3778 do ano de 1997, mantendo-se, em consequência, as liquidações a elas atinentes, e declaradas prescritas as restantes dívidas.

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

A) A dívida exequenda prescrita pelo Tribunal *a quo* reporta-se a IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 (na parte correspondente à factura n.º 3114, de 1997.02.07.

B) Segundo o princípio geral de direito acolhido no art.º 297.º do C.Civil, quando a nova lei acolhe um prazo mais curto do que aquele fixado na lei anterior, aos prazos que já estiverem em curso, também, é aplicável o novo prazo, sendo que, neste caso, este se contará a partir da entrada em vigor da nova lei, salvo se, segundo a lei antiga, faltar menos tempo para o prazo se completar.

C) À luz deste princípio, à situação vertente é aplicável o prazo de 10 anos estabelecido pelo art. º 34.º do CPT.

D) À data dos factos tributários vigorava o art.º 34.º do CPT, cujo regime determinava que o início do prazo prescricional se contava desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, independentemente dos impostos serem periódicos ou de obrigação única.

E) Respeitando a dívida a IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997, o início do prazo de prescrição de 10 anos situa-se em 1996.01.01, 1997.01.01 e 1998.01.01, respectivamente, conforme resulta da conjugação dos números 1 e 2 do art.º 34.º do Código do Processo Tributário.

F) A dívida está a ser cobrada nos processos de execução fiscal n.º 603199801026186 e n.º 3603200201031708, instaurados em 1998.10.02 e 2002.10.09, respectivamente, os quais foram alvo de apensação entre si.

G) No regime acolhido pelo CPT, a instauração da execução nas datas acima identificadas, determina a interrupção da execução (n.º 3), mas ainda que assim não fosse entendido, sempre com a interposição do procedimento de reclamação graciosa, em 1998.10.22, operou-se a interrupção do prazo prescricional.

H) Tal como resulta dos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal quando determina que "*A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição (...)*".

I) Contado o prazo prescricional de 10 anos desde 1996.01.01, 1997.01.01 e 1998.01.01 até à instauração da execução (1998.10.02) ou à interposição da reclamação graciosa (1998.10.22) e desde 2001.06.10 (um ano após a data correspondente à paragem do processo executivo por causa não imputável ao contribuinte) até 2007.10.24 (data firmada na douta sentença), importa concluir que não se encontra atingido o prazo prescricional legalmente estabelecido para a dívida referente a IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 (factura n.º 3114, de 1997.02.07).

J) Não se verificando, consequentemente, a extinção do direito do Estado à respectiva cobrança coerciva.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que, não versando o recurso exclusivamente matéria de direito, se julgue este STA incompetente em razão da hierarquia para o seu conhecimento.

A recorrente, não se opondo a um tal entendimento, requer, caso se venha assim a decidir, a remessa dos autos ao tribunal competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se provada a seguinte factualidade:

A) No ano de 1993, a impugnante emitiu as facturas a seguir identificadas à entidade Merinka Investments, LTD, com sede em Gibraltar, e que identificou o número de contribuinte "GB-599631971", delas constando a isenção de IVA ["Isenção IVA art.º 14/1a)"], dando-se por reproduzido o teor das facturas documentadas nos autos a fls. 44, 46, 48, 51 e 53, designadamente:

1. Factura n.º 116, de 16/02/1993;
2. Factura n.º 330, de 27/04/1993;
3. Factura n.º 333, de 27/04/1993;
4. Factura n.º 758, de 23/09/1993;
5. Factura n.º 1121, de 31/12/1993;

B) No ano de 1994, a impugnante emitiu as facturas a seguir identificadas à entidade Merinka Investments, LTD, com sede em Gibraltar, e que identificou o número de contribuinte "GB-599631971", delas constando a isenção de IVA ["Isenção IVA art.º 14/1a)"], dando-se por reproduzido o teor das facturas documentadas nos autos a fls. 56 a 58 e 60 a 67, designadamente:

1. Factura n.º 98, de 03/02/1994;
2. Factura n.º 123, de 07/02/1994;
3. Factura n.º 150, de 14/02/1994;
4. Factura n.º 463, de 06/05/1994;
5. Factura n.º 524, de 23/05/1994;
6. Factura n.º 713, de 13/07/1994;
7. Factura n.º 1106, de 11/11/1994;
8. Factura n.º 1118, de 15/11/1994;
9. Factura n.º 1132, de 16/11/1994;
10. Factura n.º 1185, de 25/11/1994;
11. Factura n.º 1193, de 29/11/1994;

C) No ano de 1995, a impugnante emitiu as facturas a seguir identificadas à entidade Merinka Investments, LTD, com sede em Gibraltar, e que identificou o número de contribuinte "GB-599631971", delas constando a isenção de IVA ["Isenção IVA art.º 14/1a) ou "Isenção IVA art.º 14.º RITI"], dando-se por reproduzido o teor das facturas documentadas nos autos a fls. 71 a 74 e 76 a 83:

1. Factura n.º 138, de 06/02/1995;
2. Factura n.º 235, de 07/02/1995;
3. Factura n.º 375, de 28/03/1995;
4. Factura n.º 380, de 29/03/1995;
5. Factura n.º 510, de 21/04/1995;
6. Factura n.º 535, de 28/04/1995;
7. Factura n.º 1021, de 08/08/1995;
8. Factura n.º 1027, de 09/08/1995;
9. Factura n.º 1028, de 09/08/1995;
10. Factura n.º 1192, de 06/10/1995;
11. Factura n.º 1264, de 18/10/1995;
12. Factura n.º 1769, de 12/02/1996;
13. Factura n.º 1565, de 26/12/1995;

D) No ano de 1996, a impugnante emitiu as facturas a seguir identificadas à entidade Merinka Investments, LTD, com sede em Gibraltar, e que identificou o número de contribuinte "GB-599631971", delas constando a isenção de IVA ["Isenção IVA art.º 14.º RITI"], dando-se por reproduzido o teor das facturas documentadas nos autos a fls. 86, 87, 89, 91 e 92:

1. Factura n.º 1769, de 12/02/1996;
2. Factura n.º 2700, de 08/11/1996;
3. Factura n.º 2743, de 19/11/1996;
4. Factura n.º 2907, de 17/12/1996;
5. Factura n.º 2908, de 17/12/1996;

E) No ano de 1997, a impugnante emitiu as facturas a seguir identificadas à entidade Merinka Investments, LTD, com sede em Gibraltar, e que identificou o número de contribuinte "GB-599631971", delas constando a isenção de IVA ["Isenção IVA art.º 14.º RITI"], dando-se por reproduzido o teor das facturas documentadas nos autos a fls. 95, 96, e 98 a 100:

1. Factura n.º 3114, de 07/02/1997;
2. Factura n.º 3410, de 04/04/1997;
3. Factura n.º 3726, de 09/06/1997;
4. Factura n.º 3742, de 13/06/1997;
5. Factura n.º 3778, de 20/06/1997;

F) A empresa Merinka Investments, LTD, relativamente aos anos de 1993 a 1997 não se encontrava registada para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em qualquer dos países membros da União Europeia (Comunidade Europeia, à data);

G) O número de identificação fiscal "GB-599631971" constante das facturas identificadas em A) a E) pertence ao sujeito passivo "New Image Supplies Limited";

H) O sujeito passivo "New Image Supplies Limited" cessou a sua actividade em 01/09/1995;

I) A Administração Fiscal procedeu às seguintes liquidações adicionais (LA) de IVA, da responsabilidade da impugnante:

a. Ano de 1993, LA n.º 97414502, total: 892.149$00;
b. Ano de 1994, LA n.º 97414508: 1.767.838$00;
c. Ano de 1995, LA n.º 97414515: 4.187.558$00;
d. Ano de 1996, LA n.º 97414544: 1.899.569$00;
e. Ano de 1997, LA n.º 97414548: 1.302.456$00;

J) A Administração Fiscal procedeu às seguintes liquidações de juros compensatórios, da responsabilidade da impugnante:

a. Ano de 1993, Liquidações n.ºs 97414498 a 97414501, num total de 656.338$00;
b. Ano de 1994, Liquidações n.ºs 97414503 a 97414507, num total de 867.595$00;
c. Ano de 1995, Liquidações n.ºs 97414509 a 97414514, num total de 1.417.812$00;
d. Ano de 1996, Liquidações n.ºs 97414541 a 97414543, num total de 147.930$00;
e. Ano de 1997, Liquidações n.ºs 97414545 a 97414547, num total de 53.307$00.

III – 1. Vem suscitada pelo Exmo. PGA a incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso por, em seu entender, este não versar exclusivamente matéria de direito já que na conclusão F) das suas alegações a recorrente articula factos (a instauração de execuções fiscais), nos quais funda o seu direito (a instauração das execuções suspendem os prazos de prescrição) que o Mmo. Juiz "a quo" não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida, sendo certo, por outro lado, que tais factos não são de aquisição processual porque dessas instaurações não há notícia nos autos e, oportunamente, não foram alegados.

Todavia, tais factos são irrelevantes para o conhecimento do objecto do recurso – a prescrição das dívidas de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 (respeitante à factura n.º 3114, de 7/2/1997) – na medida em que, independentemente da verificação dos mesmos, a instauração de reclamação graciosa em data anterior (v. processo apenso) tem idêntico efeito.

E, assim sendo, nada obsta a que se conheça do presente recurso.

2. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Leiria na parte em que nela se declarou prescrita a dívida impugnada de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 (respeitante à factura n.º 3114, de 07.02.1997.

Desde logo se dirá que, não obstante a prescrição não constituir um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, "a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, oficiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória: é que, se a dívida decorrente do acto de liquidação estiver prescrita, nem o credor a pode exigir, nem o devedor pode ser constrangido a pagá-la, o que vale por dizer que não é útil, para este último, a anulação do acto de liquidação, pois esse acto, mesmo subsistindo, é inconsequente." (v. acórdãos desta Secção de 9/2/05, 12/12/06 e 7/2/07, proferidos nos recursos n.ºs 939/04, 520/06 e 980/06, respectivamente, entre outros).

Vejamos, então.

À data em que nascem as obrigações tributárias aqui em causa era o artigo 34.º do CPT que se encontrava em vigor.

Dispunha, então, o seu n.º 1 que a obrigação tributária prescrevia no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei.

Por sua vez, determinava o seu n.º 2 que o prazo de prescrição se contava desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

Porém, por força do disposto no n.º 3, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, todavia, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver ocorrido até à data da autuação.

No caso em apreço, tratando-se de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997, não há dúvida que o prazo de prescrição se iniciou em 1 de Janeiro de 1996, 1997 e 1998, respectivamente, de acordo com o n.º 2 do artigo 34.º do CPT.

E tendo a ora recorrida apresentado reclamação graciosa em 29/04/1998, a ocorrência deste facto interruptivo determinou, desde logo, a interrupção da prescrição, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, ainda que posteriormente tivessem ocorrido outros factos também interruptivos, como eventualmente a alegada instauração de processos executivos ou a instauração da presente impugnação judicial em 22/10/1998.

É que, havendo vários factos interruptivos, a ocorrência do primeiro deles provoca desde logo a interrupção da prescrição.

Assim, o prazo de prescrição que se iniciara em 1/1/1996, 1/1/1997 e 1/1/1998 interrompeu-se em 29/04/1998, data da apresentação da reclamação graciosa, tendo decorrido até então 2 anos, 3 meses e 29 dias, em relação à dívida de 1995, 1 ano 3 meses e 29 dias, quanto à dívida de 1996, e apenas 3 meses e 29 dias, relativamente à dívida de 1997.

Com a entrada em vigor da LGT, em 1/1/99, o prazo de prescrição passou a ser apenas de oito anos (artigo 48.º), pelo que, face ao artigo 297.º, n.º 1 do CC que determina que «a lei que estabelecer (…) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar», há que apurar qual o prazo a atender: se o novo prazo de oito anos previsto agora na LGT ou o prazo de dez anos consagrado no CPT.

Para determinar se o prazo aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

Por outro lado, também como se refere no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

No caso em apreço, apenas em relação à dívida de 1995 faltava menos tempo do que oito anos para se completar a prescrição, pelo que, quanto às dívidas de 1996 e 1997 há que aplicar o novo prazo de oito anos, o qual se contará, porém, apenas a partir de 1/1/1999, data de entrada em vigor da LGT.

Já quanto à dívida de 1995, de acordo com o disposto no artigo 297.º, n.º 1 do CC, é de aplicar o prazo fixado na lei anterior (CPT) por faltar menos para o prazo se completar.

Atendendo a que o presente processo de impugnação judicial, autuado em 22/10/1998, esteve parado por causa não imputável ao contribuinte desde 09/06/2000 até à data em que foi proferida a sentença recorrida (24/10/2007), de acordo com o que dispunha o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, então em vigor, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito previsto no n.º 1 do artigo citado, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após esse período ao que tivesse decorrido até à data da autuação do processo.

E, assim sendo, se somarmos o tempo que decorreu após a cessação do efeito interruptivo (de 10/6/2001 até à data) com o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data em que ocorreu o facto interruptivo (de 1.1.1996 até 29/04/1998), concluir-se-á que o prazo prescricional de dez anos, para a dívida de 1995, se não encontra ainda atingido.

Do mesmo modo, para as restantes dívidas, também o prazo de oito anos, que só se pode contar a partir de 1/1/1999, por força do artigo 297.º do CC, mas que na prática, neste caso, por se encontrar suspenso até 9/6/2001, por virtude da cessação do efeito interruptivo só nesta data, se conta apenas a partir daqui, se não mostra ainda perfeito.

Razão por que a sentença recorrida na parte em que julgou prescritas tais dívidas se não pode, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que declarou prescritas as dívidas de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 (respeitante à factura n.º 3114, de 07.02.1997), e ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que o Mmo. Juiz "a quo" conheça dos restantes fundamentos da impugnação relativamente a estas dívidas.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Venda por propostas em carta fechada. Notificação dos credores com garantia real.

Sumário:

I — O n.º 4 do art.º 886.º-A do CPC, em que se prevê a notificação da decisão sobre a venda prevista nos seus n.ºs 1 e 2 aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal.

II — A omissão de notificação daquele despacho a credor reclamante de crédito com garantia real sobre o bem a vender, através de propostas em carta fechada, constitui nulidade processual que justifica a anulação da venda, nos termos dos artºs 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 257.º do CPPT.

Processo n.º: 117/08-30.
Recorrente: Banif - Banco Internacional do Funchal e Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e Henrique Miguel Mendes Gomes
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BANIF – BANCO INTERNACIONAL DO FUNCHAL requereu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé a anulação da venda de um imóvel, efectuada no processo de execução fiscal n.º 1082200101001396 E APS da Repartição De Finanças de Loulé.

Aquele Tribunal veio a julgar improcedente a pretensão do Requerente da anulação da venda.

Inconformados, o Requerente e o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público interpuseram recursos para este Supremo Tribunal Administrativo.

O Requerente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O Mmo. Juiz julgou improcedente o incidente de anulação da venda com base na inexistência de previsão expressa de notificação da venda ao credor com garantia, afirmando que o legislador fiscal regulou integral e imperativamente a publicidade da venda em processos de execução fiscal, concluindo daqui que não ocorre qualquer nulidade susceptível de gerar a anulação do acto da venda;

2. O artigo 249.º do CPPT regula apenas a publicidade da venda como o próprio diz;

3. A regulamentação da notificação do credor reclamante com garantia real não é feita com base no artigo 249.º do CPPT, mas sim com recurso ao artigo 886.º-A do CPC, com as necessárias adaptações, sendo absolutamente necessária para se poder dar cumprimento ao disposto no artigo 253.º a) do CPPT;

4. Tendo a notificação sido ordenada no despacho que também determinou a venda, tal não foi cumprido pelo que se verificou a omissão de uma formalidade legal que influi significativamente no exame e decisão da causa, gerando a nulidade prevista no artigo 201.º do CPPT, com a consequente anulação da venda nos termos dos artigos 257.º n.º 1 alínea c) do CPPT e artigo 909.º, n.º 1 alínea c) do CPC.

Nestes termos e nos de direito, deve ser, pois, concedido provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, para que, cumpridas as notificações legais, seja declarada nula e sem efeito a venda por preterição de formalidades essenciais e, em consequência anulado todo o processado posterior ao despacho que ordena a venda da fracção atrás identificada, com as legais consequências daí inerentes.

A Excelentíssima Magistrada do Ministério Público apresentou alegações em que concluiu da seguinte forma:

I – O art.º 249.º do CPPT não regula integralmente a venda em execução fiscal, prevendo apenas regras para a publicidade da mesma, mas não as notificações dos intervenientes processuais.

II – Para estes há que recorrer subsidiariamente ao disposto no art.º 886.º -A do CPC, com as necessárias adaptações, face à existência de caso omisso, nos termos do art.º 2.º do CPPT.

III – A notificação do credor reclamante da data designada para a venda em nada prejudica a celeridade da execução fiscal e mostra-se legalmente necessária, dado que o art.º 253.º alínea a) prevê que o credor reclamante possa assistir à abertura de propostas.

IV – O art.º 886.º-A n.º 1 do CPC é uma norma complexa, com vários segmentos, em que se prevê:

a) que seja efectuada a prévia audição dos intervenientes processuais para se pronunciarem sobre diversas características da venda;

b) que seja proferido despacho que ordene a venda, nomeadamente com a designação da respectiva data (além de outras características, como a respectiva modalidade);

V – Não é aplicável na execução fiscal o primeiro segmento do art.º 886.º-A n.º 1 do CPC, quanto à audição das partes, dado que a modalidade de venda está imperativamente fixada no art.º 248.º do CPPT e o valor dos bens no art.º 250.º.

VI – Porém, dado que a norma não se esgota nesse segmento não aplicável, a sua restante previsão, referida na conclusão IV b) deve aplicar-se subsidiariamente na execução fiscal, bem como o n.º 4 do mesmo art.º 886.º-A do CPC – ou seja, o despacho em que se ordena a venda, com designação da respectiva data, deve ser notificação ao executado e aos credores reclamantes, como se impõe no art.º 886.º-A n.º 4.

VII – Tal notificação, no caso dos autos, foi efectivamente ordenada no despacho que determinou a venda, constante de fls. 22, mas não foi cumprida, pelo que se verifica omissão de uma formalidade legal que pode influir no exame e decisão da causa, gerando nulidade prevista no art.º 201.º do CPC e a anulação da venda nos termos das disposições conjugadas dos artºs 257.º n.º 1 alínea c) do CPPT e art.º 909.º n.º 1 alínea c) do CPC.

Nestes termos, e nos mios de direito aplicáveis, deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue procedente o incidente de anulação da venda, com fundamento no entendimento constante das conclusões acima enunciadas.

Contudo, a superior apreciação de V. Ex.ªs fará a melhor Justiça!

O adquirente do bem vendido contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A) A decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé deve ser confirmada, a saber,

B) No caso sub judicio, estamos perante uma venda no processo de execução fiscal n.º 1082200101001396 e aps.

C) Ora sucede que o Código de Procedimento e Processo Tributário preceituou integralmente o regime da venda no processo de execução nas disposições constantes do artigo 248.º a 258.º do C.P.P.T..

D) E em regra geral no processo de execução fiscal a venda é feita por meio de propostas em carta fechada, salvo quando diversamente se disponha na presente lei, tudo cfr. artigo 248.º do C.P.P.T..

E) E de acordo com a alínea a) do artigo 253.º do C.P.P.T, a abertura das propostas far-se-á no dia e hora designados, na presença do órgão da execução fiscal, podendo assistir à abertura os proponentes, os reclamantes citados nos termos do artigo 239.º, e quem puder exercer o direito de preferência ou remissão, ou seja da letra deste artigo resulta que "podem assistir" e não que "devem assistir".

F) E daqui resulta que as disposições aplicáveis à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia real sobre o comprador (artigo 886-A do C.P.C.) e o preço da venda por negociação

particular (artigo 904.º alínea a) do C.P.C.) não se aplica subsidiariamente ao processo de execução fiscal pois, como supra se referiu o regime da venda e notificação nos processos de execução fiscal está integralmente previsto e regulado nos artigos 248.º a 258.º do C.P.P.T.

G) Acresce que, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea a) do C.P.P.T., só constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de citação quando possa prejudicar a defesa do interessado, ou seja do executado, e não a de terceiros, como é o caso do reclamante Banco Banif, S.A.

Não subsiste por conseguinte norma jurídica alguma capaz de suportar o Pedido dos Agravantes que de todo deve improceder, devendo negar-se provimento ao agravo mantendo-se e confirmando-se na íntegra a douta sentença recorrida.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública também contra-alegou, concluindo nestes termos:

a) O recorrente Banif requereu a nulidade da venda efectuada no processo de execução fiscal em causa, com fundamento na falta de notificação do credor reclamante da decisão sobre a venda.

b) A douta sentença julgou o incidente improcedente, por considerar não ser de aplicar ao processo de execução fiscal o art.º 886.º-A n.º 1 do CPC.

c) Não se conformando com a douta decisão, o requerente e o Ministério Público vêm dela recorrer. Manifestamente não lhes assiste razão.

d) O Serviço de Finanças citou o recorrente Banif, enquanto credor com garantia real, para reclamar créditos, não tendo procedido à notificação da posterior decisão de venda porque a isso não estava obrigado.

e) Mesmo que se entendesse aplicável o art.º 886.º-A do CPC, a falta de notificação da venda ao credor reclamante não resultaria em nulidade, tal como acontece com a falta de citação prevista no art.º 864.º n.º 3 b) e n.º 10 do CPC.

f) Esta conclusão retira-se da conjugação dos artºs 201.º n.º 1, 864.º n.º 10 e 886-A do CPC e encontra-se vertida no Acórdão do STA de 28/11/2007, Proc. 0662/07.

g) Uma vez que o exequente não é o exclusivo beneficiário da venda, não estamos perante uma situação de nulidade e, não sendo o requerente, comprador, carece de legitimidade para interpor o presente incidente (art.º 908.º do CPC).

h) A ilegitimidade, invocada em requerimento datado de 14/05/2007, constitui uma excepção dilatória do conhecimento oficioso, importando a absolvição da instância (artºs. 493.º n.º 2, 494.º e) e 495.º do CPC).

i) Apesar disso, sempre se dirá que, relativamente ao mérito da causa, a douta sentença recorrida não merece censura.

j) A venda em processo de execução fiscal encontra-se amplamente regulada nos artºs 248.º a 258.º do CPPT, pelo que o art.º 886-A n.º 1 do CPC não tem aplicação ao caso em análise.

k) Ora, as normas especiais prevalecem sobre as de carácter geral (artºs. 7.º n.º 3 e 9.º n.º 1 do CC, ex vi do art.º 11.º n.º 1 da LGT).

l) O Tribunal a quo utilizou correctamente, para a resolução do caso concreto, o conjunto de normas contidas no CPPT, que não contém qualquer obrigação de notificação da decisão de venda ao credor com garantia real, e fez uma interpretação correcta do mesmo.

m) O direito fiscal é um ramo de direito autónomo, com um ordenamento jurídico próprio, pelo que o Código de Processo Civil apenas tem aplicação subsidiária face às leis tributárias, conforme artºs 2.º da LGT e 2.º do CPPT.

n) Neste sentido, Acórdãos do STA de 03/10/2007 e 28/11/2007, proferidos nos Procs. 0514/07 e 0662/07, respectivamente.

o) Decisões na esteira do Acórdão do STA de 28/03/2007, Proc. 026/07: "Nos termos do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as normas do CPC só serão subsidiariamente aplicáveis se houver uma lacuna, de natureza adjectiva, na regulamentação do CPPT e dos diplomas a que se refere o seu artigo 1.º"

p) "O legislador fiscal preceituou integral e imperativamente no CPPT o regime da venda no processo de execução fiscal, excluindo, ao contrário do que acontece na execução comum, a audição do credor com garantia sobre a modalidade da venda (...)."

q) "O que se compreende se se atender à natureza e características da execução fiscal: uma vez que 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 5º, n.º 1, da Lei Geral Tributária -, a execução fiscal caracteriza-se pela sua celeridade."

r) "(...) Ao contrário do que acontece no processo de execução comum (...), no processo de execução fiscal, "regra geral" - artigo 248..º do CPPT -, "a venda é feita por meio de propostas em carta fechada (...).

s) Foi, portanto, opção do legislador excluir do processo de execução fiscal a audição do credor com garantia sobre a modalidade da venda e consequente notificação da decisão, o mesmo acontecendo com a necessária aceitação, do dito credor, no caso de negociação particular, do comprador ou do preço."

t) Pelo que, a venda efectuada é perfeitamente válida, já que a sua notificação ao credor com garantia real não se encontra prevista na lei fiscal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 19/01/2001, para cobrança coerciva de coimas fiscais e outros encargos, do ano de 1997, foram instaurados os presentes autos de execução fiscal contra o Executado João Miguel Baptista Lourenço, cfr. fls. 1 e segs. dos presentes autos.

B) Em 11/05/2005 foi penhorada fracção autónoma designada pela letra "N", correspondente ao 4.º andar esquerdo, destinado à habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua Quinta de Betunes, Bloco A1, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de S. Clemente sob o artigo 8636, cfr. fls. 12 dos presentes autos.

C) Por despacho de 29/12/2005, foi designado o dia 09/02/2006 para a venda judicial por meio de propostas em carta fechada e ordenada a convocação dos credores, cfr. fls. 22 dos presentes autos.

D) O Requerente foi citado por carta registada com aviso de recepção em 23/12/2005, para na qualidade de credor com garantia real reclamar os seus créditos, cfr. fls. 38 a 40 dos presentes autos.

E) Em 09/02/2007, foi efectuada a venda da fracção a que se refere a alínea B) ao requerido João Miguel Baptista Lourenço, cfr. auto de fls. 58 dos presentes autos.

F) Em 13/03/2006, pelo ora requerente — O BANIF - BANCO INTERNACIONAL DO FUNCHAL, S.A — foi requerida a anulação da venda efectuada, cfr. carimbo aposto a fls. 781 dos presentes autos.

3 – A questão que é objecto de ambos os recursos é a de saber se o art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal.

O art.º 886.º-A do CPC estabelece o seguinte:

ARTIGO 886.º-A

Determinação da modalidade de venda e do valor base dos bens

1 – Quando a lei não disponha diversamente, a decisão sobre a venda cabe ao agente de execução, ouvidos o exequente, o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender.

2 – A decisão tem como objecto:

a) A modalidade da venda, relativamente a todos ou a cada categoria de bens penhorados, nos termos da alínea e) do artigo 904.º, da alínea b) do n.º 1 do artigo 906.º e do n.º 3 do artigo 907.º;

b) O valor base dos bens a vender;

c) [a alínea c) do anterior n.º 1] A eventual formação de lotes, com vista à venda em conjunto de bens penhorados.

3 – Quando o considere vantajoso ou algum dos interessados o pretenda, pode o agente de execução fazer preceder a fixação do valor base dos bens das diligências necessárias à determinação do respectivo valor de mercado.

4 – A decisão é notificada ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender.

5 – Se o executado, o exequente ou um credor reclamante discordar da decisão, cabe ao juiz decidir; da decisão deste não há recurso.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo não tem sido uniforme quanto à questão de saber se o preceituado no art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC, é de aplicar supletivamente no processo de execução fiscal.

Este Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 12-2-2003, recurso n.º 1554/02, AP-DR de 25-3-2004, página 269, afirmou explicitamente a aplicabilidade subsidiária do art.º 886.º-A n.º 4, do CPC ao processo de execução fiscal, dizendo que «*o despacho que ordena a venda deve ser notificado ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender. Tal significa que esta notificação deve ser efectuada aos interessados. Estes são, evidentemente, o exequente que pretende pagar-se pela venda do bem, o executado que dele fica desapossado e os credores que tenham garantia sobre os bens e que querem pela venda deles ressarcir-se*».

Na mesma linha, no que concerne à fixação do valor base da venda, este Supremo Tribunal Administrativo entendeu ser aplicável o disposto no art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC ao processo de execução fiscal, no acórdão de 12-9-2007, recurso n.º 699/07.

Porém, em sentido contrário, quanto à comunicação da modalidade de venda escolhida o este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que não tem aplicação aquele n.º 4 do art.º 886.º-A, como pode ver-se pelos acórdãos de 28-3-2007, recurso n.º 26/07, de 3-10-2007, recurso n.º 514/06, e de 28-10-2007, recurso n.º 662/07.

A questão da aplicabilidade do disposto no art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC, não pode ser cindida quanto às decisões a comunicar.

Na verdade, neste n.º 4 faz-se referência à notificação da «***decisão***» e ela abrange, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, quer a escolha da modalidade de venda, quer o valor base dos bens a vender, quer a eventual formação de lotes.

Por isso, a haver no processo de execução fiscal lugar a notificação ela terá de reportar-se à globalidade da «***decisão***» referida.

4 – A esta questão da notificação da decisão deve ser dada resposta positiva.

Com efeito, vigora na generalidade dos processos judiciais o princípio da obrigatoriedade de notificação às partes de «***todos***» os despachos que lhes possam causar prejuízo, o que é corolário da proibição da indefesa que está ínsita no direito à tutela jurisdicional efectiva, reconhecido no art.º 20.º da CRP.

Essa regra está mesmo expressamente formulada no art.º 229.º do CPC em que se estabelece, além do mais que «*devem também ser notificados, sem necessidade de ordem expressa, as sentenças e os despachos que a lei mande notificar e* ***todos os que possam causar prejuízo às partes***» e que «*cumpre ainda à secretaria notificar oficiosamente as partes quando, por virtude da disposição legal, possam responder a requerimentos, oferecer provas ou, de um modo geral,* ***exercer algum direito processual*** *que não dependa de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação*».

Aliás, é perfeitamente compreensível esta obrigatoriedade, à face do princípio da boa fé e da cooperação que deve ser observado nas relações entre todos os intervenientes processuais (artºs. 226.º e 226.º-A do CPC), que impõe, seguramente, que as partes tenham conhecimento de todos os actos que os possam prejudicar, a fim de poderem providenciar para defesa dos seus interesses, em sintonia com a imposição constitucional de notificação dos actos administrativos, que se estabelece no n.º 3 do art. º 268.º da CRP que, pelas mesmas razões, será aplicável a actos praticados em processos judiciais, em que vigora um princípio geral de proibição da indefesa (art.º 20.º, n.º 1, da CRP).

Por outro lado, mesmo nos casos em que a escolha da modalidade de venda é vinculada, pode haver uma decisão errada do órgão da execução fiscal na sua determinação (por exemplo, optar pela venda por negociação particular, com fundamento em urgência, quando ela não exista ou optar pela venda por propostas em carta fechada em situação em que, por haver urgência, deveria ser ordenada a venda por negociação particular), pelo que aos que podem ser afectados pela decisão tem de ser reconhecida a possibilidade de controlarem o decidido e impugnarem a decisão, são dela discordem.

Assim, em face dessa potencial lesividade da decisão prevista sobre a modalidade de venda, valor base dos bens a vender e eventual formação de lotes, não poderá deixar de admitir-se a possibilidade de ela ser impugnada através de reclamação, nos termos dos artºs 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), da LGT e 276.º do CPPT, em consonância com a imposição constitucional da impugnabilidade de todos os actos lesivos, que resulta do n.º 4 do art.º 268.º da CRP.

Esta norma do art.º 229.º do CPC, sobre as notificações a efectuar oficiosamente pela secretaria, é de aplicação subsidiária no contencioso tributário, pois não há qualquer regra especial sobre esta matéria.

Por outro lado, as especialidades que caracterizam o processo de execução fiscal em relação ao processo de execução comum são justificadas pela maior celeridade que se quer imprimir àquele e a efectivação das notificações previstas no art.º 886.º-A. n.º 4, do CPC não implica qualquer atraso na tramitação do processo. Na verdade, as notificações às partes são efectuadas por correio, pelo que se trata de um acto instantâneo que não impõe qualquer paragem do processo de execução fiscal, pelo que não vale como fundamento do seu afastamento a preocupação legislativa em incutir celeridade ao processo de execução fiscal.

Conclui-se, assim, que a norma do art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC é de aplicação subsidiária no processo de execução fiscal, sendo essa a obrigatoriedade necessária para assegurar a compatibilidade constitucional do processo de execução fiscal. ([1])

5 – Porém, naquele n.º 4 do art.º 886.º-A do CPC faz-se referência à comunicação da «*decisão*», que é a referida no n.º 2 do mesmo artigo, e neste não se faz referência à data da venda, designadamente, no que directamente interessa no caso dos autos, à data da abertura das propostas em carta fechada, sendo precisamente do desconhecimento desta data que o Requerente, credor com garantia real sobre o bem a vender, se queixa.

No entanto, apesar de não se referir explicitamente neste n.º 2 do art.º 886.º-A que a decisão abrange a indicação da ***data da venda*** por propostas em carta fechada, deve entender-se que ela também é abrangida.

Com efeito, a norma que actualmente consta do n.º 4 do art.º 886.º-A foi introduzida no CPC na reforma de 1961, em que foi incluída no n.º 2 do art.º 882.º, em que se refere que «*o despacho que ordene a venda é notificado ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender*».

Com a introdução desta norma visou-se estender à generalidade dos interessados o regime que, relativamente aos créditos da Caixa Geral de Depósitos, constava do art.º 4.º e § 1.º do Decreto n.º 33276, de 24-11-1943 ([2]), que estabeleciam o seguinte:

Nos processos em que a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência ou algumas das suas instituições anexas sejam exequentes ou reclamantes, o agente do Ministério Público logo que designado

o dia para a arrematação ou decidida a venda por meio de propostas em carta fechada ou por via de negociação particular, comunicará o facto à Administração da Caixa, remetendo-lhe uma relação dos bens a pracear ou a vender, donde conste, quanto a cada um dos bens, o encargo que o agrava, o valor por que será posto em praça ou o preço mínimo que houver sido fixado para a negociação particular. Tratando-se de prédios, apontar-se-á ainda na relação o número da descrição na Conservatória e o artigo da inscrição na matriz, se o processo para tanto fornecer elementos.

§ 1.º Serão notificados ao agente do Ministério Público, no prazo máximo de vinte e quatro horas, os despachos que, nos processos visados pelo artigo, designem dia para a arrematação ou decidam sobre a venda por meio de proposta em carta fechada ou por via de negociação particular

Assim, tem de se concluir que aquele n.º 2 do art.º 882.º do CPC, na redacção de 1961, abrangia também a obrigação de notificação da data da venda ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender, pois a indicação dessa data que se previa neste § 1.º.

Este entendimento veio a ser adoptado pelo STJ no assento n.º 8/93, de 29-9-1993, publicado no Diário da República, I Série, de 24-1-1993, página 6530 e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 429, página 113, em que se decidiu que «*a notificação a que se refere o n.º 2 do art.º 882º do CPC deve incluir a indicação do dia, hora e local da venda por arrematação em hasta pública e tem de repetir-se caso haja adiamento ou realização de segunda ou terceira praças*».

Aliás, sendo esse valor fixado no mesmo despacho que determina a modalidade de venda, não se pode compreender que haja qualquer razão para no processo de execução fiscal a comunicação da decisão sobre a modalidade de venda escolhida, fixação do valor dos bens e eventual formação de lotes não englobar a indicação da data da abertura das propostas em carta fechada.

Para além disso, a obrigatoriedade da comunicação da data da abertura das propostas resulta também do n.º 2 do art.º 229.º do CPC ao estabelecer que «*cumpre ainda à secretaria notificar oficiosamente as partes quando, por virtude da disposição legal,* ***possam*** *responder a requerimentos, oferecer provas ou, de um modo geral,* ***exercer algum direito processual que não dependa de prazo*** *a fixar pelo juiz nem de prévia citação*».

Na verdade, tanto no processo de execução comum como no processo de execução fiscal é reconhecido aos credores com garantia real sobre os bens a vender o direito de assistirem à abertura das propostas [arts. 893.º, n.º 1, do CPC e 253.º, alínea a), do CPPT, respectivamente), pelo que há obrigação de a secretaria os notificar, oficiosamente, nos termos daquele n.º 2 do art.º 229.º para poderem exercer este seu direito processual.

Esta regra é, aliás, um corolário do princípio da boa fé e da cooperação que deve ser observado nas relações entre todos os intervenientes processuais na generalidade dos processos (artºs. 226.º e 226.º-A do CPC), que impõe, seguramente, que as partes tenham conhecimento de todos os actos que os possam prejudicar e em que possam exercer direitos a fim de poderem providenciar para defesa dos seus interesses, em sintonia com a imposição constitucional de notificação dos actos administrativos, que se estabelece no n.º 3 do art.º 268.º da CRP que, pelas mesmas razões, será aplicável a actos praticados em processos judiciais, em que vigora um princípio geral de proibição da indefesa (art.º 20.º, n.º 1, da CRP).

Assim, é de concluir que o art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, na parte em que impõe a notificação aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade de venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes) bem como designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada. ([3])

Para além disso, no caso em apreço, a notificação do despacho em causa aos credores com garantia real até foi expressamente ordenada nele (fls. 22), pelo que, não sendo impugnado o aí decidido, ficou assente que havia que efectuar tal notificação.

7 – Pelo exposto, tendo sido omitida essa notificação ao Requerente da anulação da venda, credor com garantia real sobre o bem vendido, ocorreu uma nulidade susceptível de influenciar a decisão do processo, por o conhecimento de que havia sido ordenada a venda lhe permitir, além do mais, formular proposta de aquisição.

Por isso, a omissão da efectivação da notificação do Requerente, ordenada no referido despacho, podendo ter influência na decisão do processo, não pode deixar de considerar-se nulidade processual (art.º 201.º, n.º 1, do CPC), que afecta os actos que dela dependem, designadamente os relativos à venda.

7 – A existência de uma nulidade processual susceptível de afectar o acto da venda, constitui uma causa de nulidade desta, nos termos do referido n.º 1 do art.º 201.º e da alínea c) do n.º 1 do art.º 909.º do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 257.º do CPPT.

Assim, têm de ser anulados todos os actos posteriores ao despacho de fls. 22, relativos ao acto da venda, designadamente aqueles a que se referem as folhas 23 a 64, inclusive.

Termos em que acordam em:

– conceder provimento ao recurso jurisdicional:

– deferir o requerimento de anulação de venda;

– anular todos os actos processuais subsequentes ao despacho de fls. 22 relativos à venda, designadamente aqueles a que se reportam os documentos de fls. 23 a 64 inclusive.

Custas pelos agravados, Henrique Miguel Mendes Gomes e Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* (revendo posição) — *Miranda de Pacheco.*

([1]) Também neste sentido, a propósito do art.º 882.º, n.º 2, do CPC na redacção de 1961, correspondente ao actual n.º 4 do art.º 886.º-A, pode ver-se LAURENTINO ARAÚJO, Processo de Execução Fiscal¸1988, página 150.

A DGCI também entendeu ser aplicável ao processo de execução fiscal o disposto naquele art.º 882.º, n.º 2, dando instruções aos seus serviços para o respectivo cumprimento, através do ofício circulado n.º 716, de 9-5-1991 (ponto 10.2.1.2.), emitido a propósito do CPT, que, nesta matéria, é idêntico ao CPPT.

([2]) Como informa LOPES CARDOSO, Manual da Acção Executiva, 3.ª edição, página 560.

([3]) Este Supremo Tribunal Administrativo já no acórdão de 12-2-2003, recurso n.º 1554/02, AP-DR de 25-3-2004, página 269, afirmou explicitamente a aplicabilidade subsidiária do art.º 886.º-A n.º 4, do CPC ao processo de execução fiscal, dizendo que «o despacho que ordena a venda deve ser notificado ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender. Tal significa que esta notificação deve ser efectuada aos interessados. Estes são, evidentemente, o exequente que pretende pagar-se pela venda do bem, o executado que dele fica desapossado e os credores que tenham garantia sobre os bens e que querem pela venda deles ressarcir-se».

Para além disso, no que concerne à fixação do valor base da venda este Supremo Tribunal Administrativo defendeu a aplicabilidade do art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC ao processo de execução fiscal, no acórdão de 12-9-2007, recurso n.º 699/07, pelo que, sendo esse valor fixado no mesmo despacho que determina a modalidade de venda, não se pode compreender que haja qualquer razão para no processo de execução fiscal a decisão sobre a modalidade de venda escolhida não ser comunicada simultaneamente com a notificação daquela fixação.

Acórdão de 20 de Abril de 2008.

Assunto:

Conceito de taxa. Taxa de publicidade. Inconstitucionalidade.

Sumário:

I — São elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta, coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público; solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialomente dirigida ao mesmo contribuinte.

II — As "taxas" cobradas pelo Município da Trofa, pela fixação de publicidade, em propriedade privada, devem qualificar-se como impostos.

III — Pela respectiva criação viola o preceituado nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da Constitutição da República.

Processo n.º 206/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública junto da Câmara Municipal da Trofa.
Recorrido: Portis Hotéis Portugueses, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Câmara Municipal da Trofa vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Portis – Hóteis Portugueses, SA., contra a liquidação e cobrança de taxas adicionais de publicidade, no montante de € 2.686,57, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão em que, ora, está jurisprudencialmente assente que "as taxas cobradas pelos municípios, a título de concessão de licença de publicidade, mediante reclamos instalados na fachada e cobertura de um imóvel são, à face da Constituição, de qualificar como impostos", sendo que, no caso, "não foi feita utilização de anúncios num espaço público nem foi prestada qualquer contrapartida por parte da Câmara Municipal da Trofa" nem "se verifica uma oneração especial de um serviço público nem qualquer utilização de um bem público ou semi-público, dado que o local pertence a particulares, no caso à impugnante".

A Câmara recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - Não é correcto o entendimento sustentado na decisão recorrida, segundo o qual, a taxa de publicidade questionada nos autos, cobrada pela Câmara Municipal da Trofa, relativamente à instalação de publicidade em prédio urbano particular, "é de qualificar como imposto, estando a sua criação, através de diploma não legislativo, ferida de inconstitucionalidade orgânica por violar o disposto nos art. 103º, n.º 2, 165º, n.º l, alínea i) e 198º, n.º l, alínea b), todos da CRP."

2 - O tributo previsto no Capítulo V, do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais, do Município da Trofa, traduz-se numa verdadeira taxa.

3 - Cuja contraprestação ou sinalagma corresponde à remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

4 - Assente no facto de a actividade publicitária consistir numa actividade relativamente proibida.

5 - Considerando que os municípios se encontram legalmente habilitados a proceder à definição dos critérios de licenciamento (e ao próprio licenciamento), da afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, bem como, à gestão e fiscalização da mesma actividade.

6 - Ou seja, à remoção de um obstáculo jurídico.

7 - Que constitui o elemento de correspectividade da taxa em causa.

8 - Remoção essa, que visa possibilitar ao obrigado tributário, não só a prática de uma actividade - actividade publicitária - como, ainda, a utilização do bem público "ambiente".

9 - Verificando-se, assim, a existência da contraprestação necessária à qualificação como taxa, do tributo impugnado.

10 - E não padecendo, por isso, de ilegalidade e inconstitucionalidade, as normas do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais, do Município da Trofa, que prevêem a taxa de publicidade pela afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens do domínio público, ou dele perceptíveis.

11 - Termos em que deverá o presente Recurso ser julgado procedente, com a consequente revogação da sentença recorrida.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que "a questão decidenda foi objecto de apreciação pela jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA – Secção de Contencioso Tributário, a qual se pronunciou sem divergência no sentido de que: a) o tributo cobrado pela afixação de publicidade em propriedade privada (designadamente edifícios privados) tem a natureza de imposto (e não de taxa); b) as normas regulamentares plasmadas nos Regulamentos de Publicidade ou nos Regulamentos de Liquidação e Cobrança de Taxas aprovadas pelas Assembleias Municipais nos diversos municípios que estabelecem o tributo e prevêem o seu pagamento enfermam de inconstitucionalidade material e orgânica (art. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, numeração da RC/97)".

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) Em 18/606/2003, a impugnante requereu nos serviços do Município da Trofa, o licenciamento para a colocação de publicidade nas suas instalações no Hotel Ibis Porto Norte – Auto Estrada Porto/Braga, km 11, S. Mamede do Coronado, concelho da Trofa (cfr. doc. de fls. 3, 5 e 25 do processo administrativo apenso aos autos, doravante apenas PA).

b) O pedido foi deferido por despacho de 31/07/2003, do Vereador Dr. Jaime Moreira (cfr. doc. de fls. 26 a 30 do PA).

c) Pelo ofício n.º 016411 de 13/12/2004, referenciado como "Renovação das licenças de publicidade e ocupação da via pública" foi a impugnante notificada para "... proceder ao pagamento, até ao último dia do mês de Fevereiro próximo, das taxas pela renovação das licenças em epígrafe, para o ano de 2005" (cfr. doc. de fls. 62 do PA).

d) As taxas em apreço, no montante de € 2.686,57 foram pagas em 25 de Fevereiro de 2005 (cfr. doc. de fls. 63 e 64 do PA).

Vejamos, pois:

A questão dos autos – a da natureza de imposto do tributo cobrado pela afixação de publicidade em propriedade privada – pode, hoje, considerar-se esgotada a nível jurisprudencial.

Cfr., por mais recentes, os acórdãos do Tribunal Constitucional, de 30 de Setembro de 2003 – n.º 437/03, de 14 de Outubro de 2003 – n.º 453/03, de 14 de Janeiro de 2004 – n.º 34/04 e de 11 de Fevereiro de 2004 – n.º 109/04.

E do Supremo Tribunal Administrativo – Pleno, de 18 de Maio de 2005 – recurso n.º 01207/06, e da Secção, de 26 de Janeiro de 2005 – recurso n.º 01167/04 e de 15 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 0739/06.

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, TEIXEIRA RIBEIRO, define-a "como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização" - cfr. *Revista de Legislação e Jurisprudência* 117 - 294.

E o parecer da Procuradoria-Geral da República, de 15 de Dezembro de 1991, *in Diário da República*, II Série, de 4 de Junho de 1993, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o acórdão deste Tribunal, de 10 de Fevereiro de 1983, *in Acórdãos Doutrinais* 257-579, sustentam ser a taxa "o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento".

Para ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 42/43, as taxas individualizam-se "no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares".

Para SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, p. 491 e ss., "a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público".

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de correspectividade entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública. Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a "desproporção intolerável".

Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional, de 12 de Março de 2002, *in Diário da República*, II Série, de 28 de Maio de 2002, - que, aliás, aqui se segue de perto, "o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação – material e não meramente formal – na percepção de um dado serviço", não bastando "uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado": para que ao tributo falte o carácter sinalagmático será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática.

Como refere TEIXEIRA RIBEIRO, *in cit.*, p. 294, as prestações superiores ao custo continuam a ser taxas no respectivo excedente, "visto manterem o seu carácter bilateral", não se transmudando, aí em impostos - cfr. os acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 205/87 e 640/95 *in Diário da República*, respectivamente, I e II Séries, de 3 de Julho de 1987 e 20 de Janeiro de 1996.

Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, "as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares".

Pretende a recorrente que o tributo em causa constitui uma verdadeira taxa cuja contra-prestação ou sinalagma corresponde à predita remoção, "assente no facto de a actividade publicitária consistir numa actividade relativamente proibida" e cujo "licenciamento" compete à Câmara, nos termos do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Julho, e das Leis n.º 97/88, de 17 de Agosto, e n.º 42/98, de 6 de Agosto.

Ora, a questão foi já apreciada pelo Tribunal Constitucional, justamente com atinência ao regulamento e tabela de taxas municipais da Câmara Municipal de Guimarães.

Refere-se, efectivamente, ao seu acórdão n.º 558/98 *in Acórdãos do Tribunal Constitucional* 41, p. 55 e ss.: "(…) simplesmente, não será do simples facto de o licenciamento da actividade publicitária competir, na área dos respectivos municípios, às câmaras municipais, que decorre, desde logo e sem mais, que o tributo cobrado pelas edilidades aos responsáveis pela afixação e inscrição das mensagens de propaganda, haja de ser considerado como uma 'taxa'.

Efectivamente, não passa este Tribunal em claro que, como se disse no citado Acórdão n.º 313/92, 'mesmo nas hipóteses em que a actividade dos particulares sofre uma limitação, aqueloutra actividade estadual, consistente na retirada do obstáculo à mencionada limitação mediante o pagamento de um tributo, é vista pela doutrina como a imposição de uma «taxa» somente desde que tal retirada se traduza na dação de possibilidade de utilização de um bem público ou semi-público (cfr., sobre o ponto, TEIXEIRA RIBEIRO na citada Revista)', acrescentando-se que, '[s]e este último condicionalismo não ocorrer, deparar-se-á uma situação subsumível à existência de um encargo ou de uma compensação, tributo que

se aproximará da figura do «imposto» nos termos que a seguir se verão, sem que com isto se queira significar que a imposição de contributo só é recondutível à dicotomia de «taxas» ou «impostos»'."

E, como se assinala no acórdão do STA de 15 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 0739/06, "quando em causa se encontra a terceira daquelas situações (rememore-se, a que consiste no levantamento do obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado), defende a doutrina que o encargo pela remoção – *in casu*, a concessão de licenciamento para a afixação ou inscrição de publicidade – só pode configurar-se como 'taxa' se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem semi-público (vide autores por último citados e Sousa Franco *in Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª ed., vol. 1, 33, que, em vez de bens semi-públicos, fala de bens colectivos, quer públicos ou privados de uma perspectiva de provisão pública, quer de bens colectivos impuros).

Neste contexto, e não olvidando que a norma *sub specie* se reporta a painéis publicitários afixados ou inscritos, não em quaisquer bens ou locais públicos ou semi-públicos, mas sim em veículos de transporte colectivo ou em veículos particulares (e são desta última espécie os veículos da recorrida), não se lobriga, por um lado, que forma de utilização de um bem semi-público esteja em causa e, por outro, que o ente tributador venha a ser constituído numa situação obrigacional de assumpção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico.

Mas, mesmo que o tributo criado pela norma em análise, possa ser visualizado como aquilo que certa doutrina (designadamente estrangeira) apelida de contribuições especiais ou tributos especiais (cfr. Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributário*, 1º Tomo, 208), o que é certo é que a doutrina nacional, quase diríamos *sine discrepante*, tem sustentado que tais contribuições ou tributos não devem, do ponto de vista do seu tratamento, ser vistas diferenciadamente dos 'impostos'.

Em face do exposto, e porque se não vê, por um lado – perspectivando o tributo em causa como um encargo derivado pelo levantamento de obstáculos jurídicos ao exercício ou ao desenvolvimento de uma actividade por parte de um particular – que haja da sua parte a utilização de um bem semi-público (ou colectivo na linguagem de Sousa Franco) e, por outro, que, mesmo na óptica de nos situarmos perante uma contribuição ou um tributo especial, ele devesse ter um tratamento *sui generis* diferente do que deve ser conferido aos impostos, uma só solução se nos anteolha. É ela a de a respectiva imposição haver de obedecer aos ditames que pela Lei Fundamental são dirigidos aos 'impostos'."

A apontada remoção é própria das chamadas autorizações ou licenças – cfr. Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 260.

"Ao concernente às taxas devidas por licenças (…) apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral (…). Isto é, só estaremos perante verdadeiras taxas face às devidas licenças administrativas, e já não face às devidas pelas chamadas "licenças" fiscais, em que a contraprestação específica se reduz à remoção dum obstáculo formal (melhor, artificial) à actividade dos particulares, justamente levantado para, aquando da sua remoção, ser cobrada uma receita, que assim se baseia numa qualquer manifestação de capacidade contributiva dos visados e não numa efectiva contraprestação específica dos poderes públicos. Efectivamente, o levantamento da obstáculo referido e a subsequente remoção ("licença") mais não são do que uma técnica de cobrança de impostos, configurando-se a administração que faz uma e outra coisa como administração (funcionalmente) fiscal" – cfr. pp. 262-263, *ob. cit.*

Como se refere no acórdão deste tribunal de 18 de Maio de 2005, recurso n.º 01176/04:

"Reportando-se a liquidação a situação em que os anúncios estavam colocados em prédio particular e em que não houve qualquer actividade do Município de Lisboa relativamente aos anos a que se reporta a liquidação, o tributo liquidado não pode ser qualificado como taxa.

Na verdade, apesar de, inicialmente, no momento em que é autorizada a colocação dos anúncios haver uma contrapartida do Município consubstanciada na actividade destinada a verificar se eles respeitam o equilíbrio urbano, ambiental e paisagístico e, designadamente, os critérios de licenciamento definidos nos arts. 3.º e 4.º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto -à semelhança do que sucede com o controle da verificação das condições de licenciamento de qualquer construção -, essa actividade é desenvolvida apenas no momento da instalação dos anúncios - também à semelhança do que sucede com o licenciamento de qualquer construção - e não da renovação da licença, que se concretiza automaticamente. Por isso, não se pode ver uma relação de correspectividade entre essa actividade de natureza momentânea e um tributo que é cobrado anualmente, sem qualquer novo procedimento de licenciamento, a título de renovação de licença.

Também não pode ver-se uma contrapartida nos deveres gerais de polícia exercidos pelo Município, pois essa actividade visa salvaguardar a tranquilidade e segurança da generalidade dos cidadãos, não constituindo um serviço individualizado prestado ao proprietário do imóvel em que é afixada publicidade. Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 109/2004, de 11/02/2004, proferido no processo n.º 409/2003."

Os tributos em causa têm, pois, de qualificar-se como impostos que, nos termos dos artigos 103, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição, só podem ser criados por acto de natureza legislativa, inserindo-se a sua criação na reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República, pelo que só por esta podem ser criados (ou pelo Governo com base em autorização legislativa).

Pelo que as normas em causa que concretizam a criação das aludidas taxas – n.º 38, do capítulo V, da Tabela de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais, que é parte integrante do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais da Trofa, quando interpretadas no sentido de incidirem sobre reclamos publicitários instalados em propriedade privada – padecem de inconstitucionalidade orgânica a determinar a ilegalidade da liquidação impugnada.

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

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Regime especial de suspensão. Propriedade ou posse dos bens penhorados.

Sumário:

I — Em processo de execução fiscal não logra aplicação a regra do artigo 871.º do Código de Processo Civil (paragem da segunda execução sobre os mesmos bens), por força do regime especial do n.º 3 do artigo 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de que «podem ser penhorados (...) os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada».

II — «A acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens», nos termos do artigo 172.º Código de Procedimento e de Processo Tributário.

III — Não é caso de suspensão dos termos da execução fiscal, mormente da venda, se os embargos de terceiro se perderam em face do trânsito em julgado de sentença judicial declaratória da extinção do contrato-promessa de compra e venda entre o embargante e o executado em relação ao prédio penhorado.

Processo n.º 248/08-30.
Recorrente: João Miguel Couto Faria.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 João Miguel Couto Faria interpõe recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que decidiu negar provimento à reclamação deduzida nos presentes autos de reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. É aplicável ao processo executivo fiscal as normas do processo de execução civil, por força do disposto no art.º 103º/1 da LGT e art.º 2º/-e) do CPPT;

2. Assim, numa execução fiscal onde se penhore um bem imóvel se o mesmo imóvel voltar a ser penhorado, a AT deve ir ao primeiro processo executivo reclamar o seu crédito, apensando as execuções, evitando duplicação, triplicação, quadruplicação, e por aí fora, dos mesmos procedimentos em todas as execuções: penhora do mesmo bem, registo, reclamação de créditos, embargos de terceiros, etc, etc.

3. Ora, se no processo executivo n.º 18212000010008463, instaurado em 2000, foi penhorada, em 17.7.2002, a fracção autónoma "N", identificada nas alegações, e registada a penhora na competente conservatória predial pela Ap. 76/260702, pela inscrição F -1;

4. e tendo tal fracção voltado a ser penhorada, em 23.12.2006, pela AT, no âmbito do processo executivo n.º 182320011012916, instaurado em 2001, e a penhora registada na predial pela Ap. 94/05122006, pela inscrição F - 5,

5. devia este processo executivo ser sustado ou, eventualmente, ser apensado àquele, onde o recorrente e outra deduziram Embargos de Terceiro, não o devendo fazer este, sob pena de duplicação de procedimentos e processos, em contravenção com o princípio da economia processual.

6. Esta execução de 2001 devia ter sido sustada atento o facto de o imóvel que nela foi penhorado já se encontrar penhorado, com registo anterior, a favor da exequente - a Administração Tributária - naquela execução de 2000, nos termos do art.º 871º do CPC.

7. Sendo certo que a execução de 2000 foi suspensa pelo facto de se ter deduzido Embargos de Terceiro (proc. n.º EMB 5/03/12).

8. A dedução de Embargos de Terceiro determina que o imóvel apreendido fique a salvo de nova apreensão até que se decida a quem cabe a sua propriedade ou posse - cf. art.º 172º do CPPT.

9. Apesar deste bloqueamento legal da sua disponibilidade, certo é que o Chefe de Serviço de Finanças de Matosinhos, "ladeou" este obstáculo legal, marcando a venda do mesmo...aproveitando outro processo executivo para o fazer, o já referido PEF n.º 1 823 2001 1012916.

10. Essa decisão de venda da fracção "N", podendo causar prejuízo irreparável ao recorrente e outra que nela instalaram a sua habitação, foi reclamada para a M. Juiz, através dos presentes autos, por se entender que a mesma violava o disposto no art.º 172º do CPPT.

11. A M. Juiz ao decidir que tal venda é legal violou, também, este normativo legal.

12. Também a decisão agora impugnada viola reflexamente os princípios constitucionais da certeza e segurança jurídicas quanto interpreta e aplica essa norma como só se aplicando a cada execução fiscal em que, havendo um imóvel apreendido, houver dedução de embargos de terceiro quanto à propriedade ou posse desse imóvel e não já aplicável a outras execuções fiscais em que se tenha, também, apreendido novamente o mesmo imóvel, sob pena de a AT obter através da janela o que aguarda, porventura, obter através da porta.

13. Mostram-se violados os seguintes dispositivos legais: art.º 871.º do CPC e art.º 172.º do CPPT. Se se entender que este normativo não é aplicável, quer por interpretação extensiva, quer por analogia, a outras execuções fiscais ao abrigo das quais tenha sido penhorado o mesmo imóvel que noutra onde tenha sido deduzido Embargos de Terceiro, onde se discute a propriedade ou a posse desse imóvel penhorado, então a interpretação desse normativo deverá ter-se por inconstitucional por violação dos princípios da certeza e da segurança do Direito, ínsitos no art.º 2.º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que, na procedência deste recurso, deve a decisão jurisdicional, ora impugnada, ser revogada e, consequentemente, ser anulada a decisão reclamada do órgão de execução fiscal - o Chefe de Finanças de Matosinhos 1 - devendo a marcação da venda do imóvel em causa aguardar a decisão jurisdicional a proferir nos autos de Embargos de Terceiro que correm termos pela Unidade Orgânica 4 do TAF do Porto, sob o n.º EMB 5/03/12 (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Âmbito do recurso: A questão objecto do presente recurso consiste em saber se se aplica ao processo de execução fiscal, subsidiariamente, o artº 871º do Código de Processo Civil o qual dispõe que pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior, mediante informação do agente de execução, a fornecer ao juiz nos dez dias imediatos à realização da segunda penhora ou ao conhecimento da penhora anterior, ou, a todo o tempo, a requerimento do exequente, do executado ou de credor citado para reclamar o seu crédito.

Alega a recorrente que tal aplicação subsidiária decorre do disposto nos art.ºs 103º, n.º 1 da LGT e 2º alínea e) do Código de Procedimento e Processo Tributário, e que a interpretação da decisão recorrida, que tal não considerou, deve considerar-se inconstitucional por violação dos princípios da certeza e segurança do direito, ínsitos no artº 2º da CRP.

Fundamentação: Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

Com efeito, ao invés do que sucede nas execuções comuns em que, nos termos do artigo 871.º CPC, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior, no processo de execução fiscal, por força do disposto o n.º 3 do artigo 218º CPPT, podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada.

Por força daquela norma não ocorre, pois, a aplicação subsidiária do artº 871º do Código de Processo Civil, sendo que este STA tem vindo a entender, uniformemente, que os casos de suspensão da execução comum se não aplicam ao processo de execução fiscal - cf. neste sentido, entre outros, e por mais recentes, os Acórdãos de 06.10.2005, recurso 417/2005 e de 20.02.2008, recurso 975/07.

Como refere J. Valente Torrão, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, pág. 843, «o legislador tributário afastou-se, assim, do regime do direito processual civil» (...) Deste modo, pode suceder que existam bens penhorados em execução comum, anteriormente à penhora efectuada na execução fiscal, o que determina que nenhuma das execuções ficará suspensa. Neste caso, poderá haver lugar a reclamação dos créditos na execução em que a venda primeiramente tiver lugar.»

Mas a recorrente vai mais longe e alega que, se se entender que tal normativo não é aplicável, então tal interpretação deve considerar-se inconstitucional por violação dos princípios da certeza e segurança do direito, ínsitos no art.º 2º da CRP.

Ora o art.º 2º da CRP compreende três segmentos: um de designação do regime político - o estado de Direito democrático, outro de enumeração dos seus elementos - a soberania popular, o pluralismo e expressão e organização política democráticas, o respeito e a garantia de efectivação de direitos e liberdades fundamentais, a separação e a interdependência de poderes, e uma terceira parte de indicação dos objectivos a realizar - democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.

Não vemos assim, nem é demonstrado pelo recorrente, que diga-se de passagem se fica pelo plano da remissão genérica para a norma constitucional, em que termos é que a não aplicação do artº 871º do Código de Processo Civil contende, no caso subjudice, com os valores constitucionais acolhidos no referido art.º 2º da Constituição da República, que define a República Portuguesa *como estado de direito democrático.*

Deverá, pois, improceder a argumentação do recorrente quanto à alegada inconstitucionalidade.

Em face do exposto, somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 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 é caso de suspensão da execução fiscal em apreço.

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

a) Em 19.04.2001 foi instaurado no Serviço de Finanças de Matosinhos 1 o processo de execução fiscal n.º 128212000101012916 contra Nogueira Teixeira e Oliveira, Lda – cfr. folhas 3 dos autos;

b) Em 26.11.2006, no processo executivo identificado em a) foi penhorado o prédio urbano cuja composição é a seguinte:

"Fracção Autónoma designada pela letra N Habitação. Tem um logradouro, um lugar de aparcamento e um arrumo na cave, com entrada pelo n.º 106, sito na Rua Fernando Oliveira Leite, 66-R/C Esq, Sra. Hora com a matriz predial urbana art.º 5117- N - Sr. Hora" *- cfr. auto de penhora de folhas 86 e 87 dos autos;*

c) Foi designada data para a venda judicial, por proposta em carta fechada, do imóvel penhorado, referido na alínea b) - cfr. despacho de folhas 105 do processo executivo em apenso;

d) Em 27.03.2003, no processo de execução fiscal n.º 18212000010008463 foi deduzido processo de embargos de terceiro pelo agora reclamante e outra, contra a penhora efectuada do imóvel referido na alínea b) desta matéria de facto dada como provada – cfr. folhas 106 dos autos;

e) O processo de execução fiscal que corre termos com o n.º 18212000010008463, onde foram deduzidos os embargos de terceiro supra referidos, não se encontra apenso ao processo é de execução fiscal, referido na alínea a) que corre termos com o n.º 1812001010012916, onde foi deduzida a presente reclamação – cfr. ofício de folhas 182 dos autos.

f) O contrato promessa de compra e venda do imóvel identificado na alínea b), celebrado entre o reclamante e a executada, foi resolvido por sentença do Tribunal Judicial de Matosinhos, 4º juízo cível, de 29.04.2005, já transitada em julgado. - cfr. folhas 167 e ss dos autos;

Factos Não Provados

Não se provou que o agora reclamante tivesse deduzido embargos de terceiro no presente processo de execução fiscal, dado não existir qualquer documento nesse sentido.

Não existem outros factos provados ou não provados.

2.2 Sob a epígrafe "Apensação de execuções", o artigo 179.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário preceitua que «Correndo contra o mesmo executado várias execuções, nos termos deste Código, serão apensadas, oficiosamente ou a requerimento dele, quando se encontrarem na mesma fase» [n.º 1]; «A apensação será feita à mais adiantada dessas execuções» [n.º 2]; «A apensação não se fará quando possa prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, possa comprometer a eficácia da execução» [n.º 3]; e «Proceder-se-á à desapensação sempre que, em relação a qualquer das execuções apensadas, se verifiquem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes» [n.º 4].

Estabelece-se no n.º 1 deste artigo a regra da apensação de execuções que corram contra o mesmo executado e se encontrem na mesma fase o que se justifica essencialmente por razões de economia processual, que podem incrementar a celeridade da globalidade das execuções. Por ser esta a razão de ser da apensação é concedida ao órgão da execução fiscal a possibilidade de não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, haver possibilidade de comprometer a eficácia da execução. No entanto, como resulta do texto do n.º 1, designadamente da expressão «... serão apensadas...», quando não houver possibilidade de ser prejudicado o cumprimento de formalidades especiais nem possa ficar comprometida a eficácia da execução, a apensação é obrigatória, devendo efectuar-se, oficiosamente, logo que o órgão

da execução fiscal se aperceba da situação – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, II vol., em anotação ao artigo 179.º.

Por sua vez, e sob a epígrafe "(Pluralidade de execuções sobre os mesmos bens)", o artigo 871.º do Código de Processo Civil dispõe que «Pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior, mediante informação do agente de execução, a fornecer ao juiz nos dez dias imediatos à realização da segunda penhora ou ao conhecimento da penhora anterior, ou, a todo o tempo, a requerimento do exequente, do executado ou de credor citado para reclamar o seu crédito».

No entanto, sob a epígrafe "Levantamento da penhora. Bens penhoráveis em execução fiscal", o artigo 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 3, estabelece que «*Podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada*».

Em relação ao artigo 871.º do Código de Processo Civil, este artigo 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 3, evidentemente estabelece uma regra especial de aplicação particular aos processos de execução fiscal.

E, assim, enquanto nas execuções comuns, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela execução em que a penhora tenha sido posterior, diferentemente sucede na execução fiscal, onde podem e devem ser penhorados bens, mesmo se já tiverem sido apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução fiscal, por tal motivo, sustada nem apensada.

Esta é, de resto, a jurisprudência reiteradamente uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, da qual se aponta, por mais recente, a título de exemplo, o acórdão desta Secção, de 20-2-2008, proferido no recurso n.º 975/07.

Por outro lado, nos termos do artigo 103.º Lei Geral Tributária, «O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional» [n.º 1]; e «É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior» [n.º 2].

Sendo certo que, consoante dispõe o artigo 172.º Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe "Suspensão da execução em virtude de acção judicial sobre os bens penhorados", «A acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens».

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida fundamenta a sua decisão essencialmente na passagem que a seguir se transcreve, *ipsis verbis*.

Como referido supra, o reclamante alegou ter deduzido embargos de terceiro contra a penhora efectuada nos autos de execução fiscal a que se reporta a presente reclamação, pelo que o despacho do chefe do Serviço de Finanças é ilegal, ao designar data para a venda do bem penhorado.

Resultou da matéria de facto dada como provada que o reclamante deduziu embargos de terceiro junto de outro processo de execução fiscal, que não se encontra apenso aos autos, onde foi deduzida a presente reclamação. Resultou ainda dos factos provados que o mesmo não deduziu embargos de terceiro no presente processo de execução.

Resulta assim do exposto, não existir fundamento que obste à designação de data para a venda do bem penhorado nos presentes autos.

Por outro lado, diga-se ainda que o contrato promessa com base no qual o reclamante sustenta a sua pretensão foi resolvido por sentença judicial de 29.04.2005, já transitada em julgado. Pelo que, à data do despacho do órgão de execução fiscal, aqui em causa - 23.04.2007 - alínea c) da matéria de facto dada como provada - já aquele contrato não existia na ordem jurídica, consequentemente o agora reclamante não se podia arrogar da posse do imóvel, como fez nas alegações e conclusões da presente reclamação.

Resulta, assim, de todo o exposto que o despacho reclamado não incorreu em vício de violação de lei. [fim de citação].

O reclamante, ora recorrente, pretende neste recurso que deve «a marcação da venda do imóvel em causa aguardar a decisão jurisdicional a proferir nos autos de Embargos de Terceiro que correm termos pela Unidade Orgânica 4 do TAF do Porto, sob o n.º EMB 5/03/12 (…)» [cf. a parte final das conclusões do recurso].

No entanto, é facto inalteravelmente assente que «o contrato promessa com base no qual o reclamante sustenta a sua pretensão foi resolvido por sentença judicial de 29.04.2005, já transitada em julgado»; e que «à data do despacho do órgão de execução fiscal, aqui em causa - 23.04.2007 - alínea c) dá matéria de facto dada como provada - já aquele contrato não existia na ordem jurídica».

Como assim, não tem justificação nem sentido algum a suspensão da execução fiscal (mormente do acto da venda executiva), em virtude de acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse sobre os bens penhorados, nos termos o artigo 172.º Código de Procedimento e de Processo Tributário, pois que, consoante se diz na sentença recorrida, «o agora reclamante não se podia arrogar da posse do imóvel, como fez nas alegações e conclusões da presente reclamação».

Também não faz sentido algum a sustação (ou suspensão) da execução ao abrigo do artigo 871.º do Código de Processo Civil, quando o n.º 3 do artigo 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário impõe que a execução fiscal não deva ser sustada (nem apensada), ainda que por motivo de a penhora haver incidido em «bens apreendidos por qualquer tribunal».

Sem prejuízo, evidentemente, da conveniência, vantagem ou interesse (a julgar pelo órgão da execução fiscal) da "Apensação de execuções" de que trata o artigo 179.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «quando se encontrarem na mesma fase», e não «possa prejudicar o cumprimento de formalidades especiais» nem comprometa «a eficácia da execução».

Não deixaremos de dizer ainda que não se descortina inconstitucionalidade alguma na interpretação das disposições legais que alicerçam a resolução do caso – sendo certo que a respeito da inconstitucionalidade de que fala o reclamante, ora recorrente, apenas se fala mas nada se fundamenta.

Estamos deste modo a concluir, em resposta ao *thema decidendum*, que o presente caso não é de suspensão da execução fiscal (sem prejuízo da conveniência de haver, ou não, apensação).

Pelo que deve ser confirmada a sentença recorrida que laborou neste pendor.

E, então, a terminar, havemos de convir que em *processo de execução fiscal* não logra aplicação a regra do artigo 871.º do Código de Processo Civil (paragem da segunda execução sobre os mesmos bens), por força do *regime especial* do n.º 3 do artigo 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de que «podem ser penhorados (…) os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada».

«A acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens», nos termos do artigo 172.º Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Não é caso de *suspensão dos termos da execução fiscal*, mormente da venda, se os *embargos de terceiro* se perderam em face do trânsito em julgado de sentença judicial declaratória da extinção do contrato-promessa de compra e venda entre o embargante e o executado em relação ao prédio penhorado.

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

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

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

IRC. Prescrição. Interrupção. Suspensão.

Sumário:

I — Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

II — Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, nos termos do n.º 1 do artigo 49.º, a instauração da execução deixou de constituir só por si facto interruptivo da mesma, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, pelo que é irrelevante, neste caso, a instauração da execução em 14/4/1999.

III — É certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação judicial que tenha por objecto a ilegalidade da dívida exequenda, mas, de acordo com o n.º 2 do artigo 52.º da LGT, a suspensão da execução depende nesse caso da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

IV — Se o processo de execução fiscal esteve parado enquanto correu termos a impugnação judicial deduzida pelo reclamante sem que este tenha prestado a garantia idónea determinante da paragem daquele processo não é o contribuinte o responsável por tal paragem, pois era dever da AT exigir-lhe a prestação da mesma sob pena de não o fazendo a execução fiscal continuar.

V — Tendo, porém, sido deduzida impugnação judicial, a que a lei atribui efeito interruptivo (n.º 1 do artigo 49.º da LGT), e não tendo a partir daí ocorrido qualquer outro facto que tivesse feito cessar tal efeito, a prescrição mantém-se interrompida desde então por força desse facto.

Processo n.º 297/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Joaquim Pedrosa do Couto.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Manuel Joaquim Pedrosa do Couto, com os sinais dos autos, veio, nos termos do artigo 276.º do CPPT, reclamar do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oleiros de 13/1/2007 que no processo executivo 0647-99/100099.3 lhe indeferiu o pedido de declaração de prescrição das dívidas exequendas.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco foi concedido provimento à reclamação, anulado o acto reclamado e declaradas prescritas as dívidas exequendas.

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

1. As dívidas em causa dizem respeito ao IRC (prescrevem no prazo de 10 anos, art.º 34.º do CPT) referente aos anos de 1995 e 1996.

2. Com a instauração do respectivo processo executivo em 14/04/1999, interrompeu-se o prazo de prescrição, iniciando-se a contagem de um novo prazo, nos termos do art.º 34.º, n.º 3 do CPT, conjugado com o art.º 326.º, n.º 1 do Código Civil.

3. O prazo de prescrição corre ininterruptamente, salvo ocorrendo motivo válido de suspensão da prescrição.

4. O aludido processo executivo esteve parado por um período superior a um ano por facto não imputável ao executado, tendo sido considerada essa factualidade na contagem do prazo de prescrição efectuada nos termos do art.º 34.º, n.º 3 do CPT.

5. Com o devido e merecido respeito crê a Fazenda Pública, a ora recorrente, que o Meritíssimo Juiz "*a quo*" não tem razão naquela decisão, ao ter declarado prescritas as dívidas aplicou erradamente o direito aos factos dados como provados na decisão recorrida de fls. 134 a 144 destes autos,

6. Ao não entender que o período de tempo decorrido entre 26/08/2003 e 20/09/2007 não suspende o prazo de prescrição, viola o disposto estatuído no n.º 4 do art.º 49.º da LGT conjugado com o art. º 52.º da LGT e o n.º 1 do art.º 169.º do CPPT.

Cujos normativos,

7. Devem ser interpretados de forma a conferir como causa de suspensão da prescrição legal, ao abrigo do n.º 4 do art.º 49.º na redacção dada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o tempo decorrido entre o período de **26/08/2003**, data em que o ora reclamante, e como revertido, impugnou judicialmente a dívida exequenda e a data de **20/09/2007**, em que foi proferida decisão final que pôs termo à referida impugnação judicial.

Tendo aqui aplicação o referido normativo e que o Meritíssimo Juiz "*a quo*" entendeu não ser de aplicar ao caso "*sub judice*".

8. O normativo do n.º 4 do art.º 49.º da LGT prevê:

"O **prazo de prescrição** legal **suspende-se** em virtude … enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado que puser termo ao processo, nos casos de … **impugnação** …, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida".

9. O facto de não ter sido prestada a garantia prevista nos termos do art.º 52.º da LGT e n.º 1 do art.º 169.º do CPPT referente à apresentação da referida impugnação judicial é irrelevante a sua aplicação no caso em apreço.

Porque,

10. Entre a estatuição do n.º 4 do art.º 49.º da LGT e a do art.º 52.º da LGT, conjugado com o n.º 1 do art.º 169.º do CPPT, estão em causa duas realidades juridicamente bem distintas e independentes uma da outra.

Ou seja,

11. O primeiro normativo prevê a **suspensão do prazo de prescrição**, enquanto que o segundo prevê a **suspensão da execução** fiscal.

12. Do exposto resulta que deve ser conferida como causas de suspensão da prescrição o período decorrido entre 26/08/2003 e 20/09/2007 e o mesmo não deve ser considerado no cômputo do prazo de prescrição, contrariamente ao que foi decidido pelo Meritíssimo Juiz "a quo", pelo que,

13. Tal período não deve ser considerado por força do citado n.º 4 do art.º 49.º da LGT e por conseguinte o prazo de prescrição de 10 anos ainda não ocorreu e portanto as dívidas exequendas respeitantes ao IRC dos anos de 1995 e 1996 ainda não se encontram prescritas nesta data.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1. Foi *instaurada*, em 14/04/1999, a execução fiscal n.º 0647-99/100099.3 contra a "Padaria Mana, Lda.", por dívidas de IRC, dos anos de 1995 e 1996, na importância respectiva de € 5.985,29 e € 107,18;

2. Foi enviada à executada citação, mediante registo postal simples, em 14/04/1999, devolvida ao remetente com indicação postal de "Padaria fechou, proprietário retirou sem deixar nova morada" (fls. 21);

3. Em 05/05/1999, foi ordenada a penhora de bens (*mandado de penhora*, a fls. 22);

4. Foram apensadas à execução n.º 0647-99/100099.3 as execuções fiscais n.º 0647-01/100090.0 e n.º 0647-02/100012.8, instauradas por coimas fiscais de 2001 e 2002, na importância respectiva de € 256,88 e € 93,77 (*capa do processo executivo*, a fls. 18, e *certidões de dívida* de fls. 19 e 20);

5. Foi dado cumprimento ao mandado de penhora em 30/03/2003 (*auto de diligências*, a fls. 31, e *informação* de fls. 32);

6. A execução *reverteu*, entre outros, contra o reclamante (*despacho* do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de 26/05/2003, a fls. 76);

7. Foi *citado* para a execução, mediante carta registada com A/R, em 29/05/2003 (fls. 66 e 91);

8. Em 26/08/2003, impugnou judicialmente a dívida exequenda (fls. 100);

9. Em 20/09/2007 foi proferida decisão final no processo de impugnação judicial (fls. 103);

10. Em 24/10/2007, o reclamante requereu na execução fosse declarada prescrita a dívida de IRC/95, bem como a proveniente de coimas fiscais (fls. 94);

11. Sobre o pedido recaiu o despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, de 13/12/2007, que constitui fls. 97 dos autos e aqui se dá por integralmente reproduzido, de que consta textual, expressa e designadamente o seguinte:

«*Considerando a exposição apresentada por Manuel Joaquim Pedrosa do Couto (...), onde se refere ter decorrido o prazo de prescrição para a cobrança do IRC do exercício de 1995 e Coimas, cumpre-me indeferir o pedido no que respeita ao IRC pelas seguintes razões:*

1- A obrigação tributária (IRC) prescreve no prazo de 10 (dez) anos, conforme art.º 34.º do Código de Processo Tributário (CPT);

2- O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, ou seja, desde 01/01/1996;

3- Na contagem daquele prazo, há que considerar ainda a interrupção prevista no n.º 3 do art.º 34.º do CPT, bem como a suspensão estipulada pelo n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária (LGT), face à Impugnação Judicial, cuja petição foi apresentada em 26/08/2003 e proferida sentença no dia 20/09/2007.

Em conclusão, ainda não ocorreu o prazo para se reconhecer a prescrição (...)» (**acto reclamado**).

12. Foi *notificado* do despacho de indeferimento em 14/12/2007 (fls. 98 e 99);

13. A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças em 26/12/2007, remetida via postal registada (fls. 92 e 118);

14. Na capa do processo executivo estão lançadas duas cotas a tinta vermelha, referenciadas aos processos 100090.0 e 100012.8, do seguinte teor: "*Desapensado em 2005/01/27. Prescrito*" (fls. 18);

15. Conforme *informação* do Sr. Chefe de Finanças, a fls. 132, todos os actos praticados no processo executivo estão documentados no respectivo processo, cujo original foi remetido juntamente com a reclamação (fls 16 e ss.).

III – Contrariamente ao alegado pela recorrente, está aqui em causa apenas a dívida de IRC referente ao ano de 1995.

Com efeito, o ora recorrido apenas requereu fosse declarada a prescrição dessa dívida, tendo o despacho reclamado concluído que em relação a tal dívida ainda não decorrera o prazo para se reconhecer a prescrição da mesma (v. ponto 11 do probatório).

Neste sentido, importa, então, apurar se terá ou não já ocorrido a prescrição de tal dívida.

Tratando-se de dívida reportada a factos tributários ocorridos em 1995, o prazo prescricional iniciou-se, assim, em 1/1/1996 (artigo 34.º, n.º 2 CPT).

No domínio do CPT, então em vigor, tal prazo era de dez anos (artigo 34.º, n.º 1 CPT).

Como, entretanto, entrou em vigor em 1/1/99 a LGT que encurtou o prazo de prescrição para oito anos (artigo 48.º), face ao artigo 297.º, n.º 1 do CC que determina que «a lei que estabelecer (…) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar», há que apurar qual o prazo a atender: se o novo prazo de oito anos previsto agora na LGT ou o prazo de dez anos consagrado no CPT.

Para determinar se o prazo aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

Por outro lado, também como se refere no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

No caso em apreço, tendo-se iniciado o prazo de prescrição em 1/1/1996, e não tendo ocorrido até 1/1/1999, data de entrada em vigor da LGT, qualquer facto que interrompesse a prescrição, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, àquela data faltava para se completar a prescrição sete anos, ou seja, menos tempo do que o novo prazo de prescrição previsto na LGT.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 297.º, n.º 1 do CC, é de aplicar o prazo fixado na lei anterior (CPT) por faltar menos para o prazo se completar.

Como com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999 a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, é irrelevante neste caso a instauração da execução em 14/4/1999.

E, como ressalta do probatório, tendo-se gorado a citação da executada originária, o reclamante, ora recorrido, só foi citado para a execução em 29/05/2003 (v. ponto 7 do probatório).

Ou seja, o prazo de prescrição correu assim desde o início até esta data uma vez que nesse período não surgiu qualquer facto suspensivo ou interruptivo do mesmo.

O que equivale por dizer que até 29/5/2003 já tinham decorrido 7 anos, 4 meses e 28 dias.

Interrompida a prescrição com a citação do reclamante nessa data, vejamos, agora, se a partir de então ocorreu qualquer facto que tenha feito cessar tal efeito na contagem do prazo prescricional.

É que, de acordo com o que dispunha o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, então em vigor, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito previsto no n.º 1 do artigo citado, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após esse período ao que tivesse decorrido até à data da autuação do processo.

Ora, por força do que atrás se deixou dito, se entendemos que o prazo de prescrição correu ininterruptamente até à data em que o reclamante foi citado para a execução, isto é, até 29/5/2003, é completamente irrelevante que o processo de execução fiscal tenha estado parado por facto não imputável ao contribuinte entre a data do mandado de penhora (05/05/1999) e a do auto de diligências (30/03/2003), como consta da informação de fls. 132 referida na decisão recorrida.

O que seria, na verdade, relevante, era a ocorrência de qualquer facto que a partir da data em que a prescrição se interrompeu, por força da citação do reclamante, fizesse cessar tal efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da LGT citado.

E o que resulta dos autos é que, tendo sido instaurada impugnação judicial em 26/8/2003, na qual foi proferida decisão final em 20/09/2007, a execução fiscal voltou a estar parada por tal facto entre tais datas.

É certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação judicial que tenha por objecto a ilegalidade da dívida exequenda.

Mas, de acordo com o n.º 2 do artigo 52.º da LGT, a suspensão da execução depende nesse caso da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

O que, no caso em apreço, não sucedeu.

Mas, por outro lado, também à impugnação deduzida em 26/08/2003 a lei atribui efeito interruptivo da prescrição (n.º 1 do artigo 49.º da LGT).

Processo esse que não consta que tenha estado parado por mais de um ano e relativamente ao qual, portanto, não cessou o efeito interruptivo atribuído por lei.

E, assim sendo, mesmo tendo o processo de execução fiscal estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo (e, na verdade, esteve parado pelo menos entre 26/08/2003 e 20/09/2007 enquanto correu seus termos a impugnação judicial deduzida pelo reclamante sem que este tenha prestado a garantia idónea determinante da paragem daquele processo, não sendo, por isso, o contribuinte o responsável por tal paragem, pois era dever da AT exigir-lhe a prestação da mesma sob pena de não o fazendo a execução fiscal continuar) o que levaria à cessação do efeito previsto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, havendo que somar-se, nesse caso, o tempo decorrido após esse período ao que já decorrera até à data em que a prescrição fora interrompida, sempre se manteria a prescrição interrompida por força da impugnação judicial deduzida em 26/8/2003.

Daí que até à data a dívida em causa ainda não prescreveu.

Razão por que a decisão recorrida não pode ser, assim, confirmada.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, e mantendo-se, em consequência, o despacho reclamado.

Custas pelo reclamante, ora recorrido, apenas na 1.ª Instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Processo n.º 381/07-30.
Recorrente: ECCO'LET PORTUGAL – Fábrica de sapatos. Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Ecco´let Portugal vem, nos termos do disposto nos artºs 125º, n.º 1 do CPPT e 668º do CPC, arguir a nulidade do acórdão deste STA, de fls. 181 a 188, que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, nos termos que constam do requerimento de fls. 193 e 194, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser indeferido o requerido, uma vez que "o que se alega não integra qualquer nulidade do acórdão, antes erro de julgamento, erro que, a existir, não encontra remédio no artº 688º do CPC".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No caso em apreço, alega a recorrente que o aresto é nulo "por não ter atendido, nem se ter sequer pronunciado sobre a alteração introduzida pela Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro", face ao estatuído no seu artº 48º, n.º 4, diploma este que entrou em vigor antes da data em que foi proferido o referido aresto.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, "o que se alega não integra qualquer nulidade do acórdão, antes erro de julgamento, erro que, a existir, não encontra remédio no artº 688º do CPC".

Pelo que não ocorre, assim, qualquer nulidade, muito menos as previstas nos preditos artºs 125º, n.º 1 e 668º.

3 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 99,00.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Reclamação para a conferência. Recurso contencioso. Recurso jurisdicional. Prazo de interposição. Sucessão de leis no tempo. Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Lei n.º 15/02 de 22/2. Princípio "pro actione".

Sumário:

I — Nos termos do disposto no artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/2002 de 22/2 as disposições do Código de Processo nos Tribunais Administrativos não se aplicam aos processos que se encontram pendentes à data da sua entrada em vigor.

II — Assim, tendo sido interposto recurso jurisdicional da decisão que julgou improcedente recurso contencioso de anulação (hoje acção administrativa especial) antes do dia 1/1/04, data da entrada em vigor do CPTA, o prazo para o efeito é o previsto nos artºs 102º e segs. da LPTA e 685º, n.º 1 do CPC e não o do artº 144º, n.º 1 do CPTA.

III — No âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista, "pro actione" e "in dubio pro favoritate instanciae" impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva.

Processo n.º 850/07-30.
Recorrente: Organizações Hoteleiras Barata, Lda.
Recorrido: Ministro das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Organizações Hoteleiras Barata, Lda, melhor identificada nos autos, notificada do despacho do Relator de fls. 433 a 435, que não lhe admitiu, por intempestivo, o recurso jurisdicional que interpôs do acórdão prolatado pelo Tribunal Central Administrativo Sul que lhe negou provimento ao recurso contencioso de anulação do acto tácito de indeferimento que se formou sobre o recurso hierárquico necessário interposto para o então Ministro do Ambiente, dele veio reclamar para a conferência, nos termos que constam de fls. 448 a 453, que damos aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Alega, em síntese, que, tendo o acórdão que negou provimento à pretensão do requerente sido proferido cerca de três anos depois de ter entrado em vigor o CPTA, estava já perfeitamente consolidado na ordem jurídica a aplicação das normas processuais previstas neste diploma legal e, como tal, o prazo para interpor o recurso jurisdicional há-de ser o previsto no artº 144º, n.º 1 do CPTA.

"Assim e pese embora o regime transitório estabelecido no artigo 5º, da Lei 15/2002, de 22 de Fevereiro, na verdade é que no presente caso a aplicação dessa mesma norma comporta a violação do princípio pro actione e, consequentemente, a violação do direito fundamental de acesso ao direito.

Razão pela qual, e em face das circunstâncias do presente caso, deve, pois, ter aplicação plena o princípio pro actione de forma a impedir que a rígida aplicação das regras processuais possam por em causa o exercício do direito fundamental de acesso ao direito e, em consequência, admitido o presente recurso".

Notificada do despacho em causa, a entidade recorrida respondeu nos termos que constam de fls. 455 e 456, que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer uma vez que "o Ministério Público não intervém na tramitação do incidente de reclamação para a conferência (artº 700º n.º 3 do CPC ex vi artº 1º LPTA aprovada pelo DL. n.º 267/85, 16 Julho)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto da presente reclamação consiste em saber se o recurso jurisdicional interposto do acórdão do TCA Sul, que negou provimento ao recurso contencioso de anulação do acto tácito de indeferimento que se formou sobre o recurso hierárquico necessário interposto para o então Ministro do Ambiente, é tempestivo.

Dos elementos recolhidos nos autos e como vimos supra, resulta que a reclamante, veio interpor recurso contencioso de anulação do acto tácito de indeferimento que se formou sobre o recurso hierárquico necessário interposto para o então Ministro do Ambiente.

A petição inicial do referido recurso deu entrada no Tribunal Administrativo do Círculo de Lisboa em 2/4/03 (vide fls. 2).

Por acórdão do TCA Sul, datado de 14/2/07, foi negado provimento ao citado recurso (vide fls. 290 e segs.).

Desta decisão, foi a recorrente notificada em 22/2/07, já que a mesma foi efectuada por carta registada datada de 19/2/07 (vide fls. 323).

Inconformada com aquela decisão, a recorrente interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do STA em 21/3/07 (vide fls. 324).

Ora, dispõe o artº 279º, n.º 2 do CPPT, inserido no seu Título V (Dos recursos dos actos jurisdicionais), que "os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos".

Em anotação a este preceito legal, escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., Vol. II, pág. 679, que "relativamente aos meios processuais acessórios, a aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto nas normas sobre processos nos tribunais administrativos já resultava da referência genérica à aplicação destas normas feita no n.º 1 do art. 146.º do CPPT.

Porém, aos outros meios processuais que não são acessórios, mas que no CPPT se indica, no art. 97.º, n.ºs 1 e 2, que se regem pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, que são os processos de recurso contencioso (actualmente, acções administrativas especiais)…também terá de fazer-se aplicação destas normas, pois eles não fazem parte do "processo judicial tributário regulado pelo presente Código" a que se refere a alínea a) do n.º 1 deste art. 279.º e, por isso, não lhes é aplicável o regime previsto neste Título V do CPPT. Na verdade, não se enquadrando os processos de recursos contenciosos (acções administrativas especiais) nem no n.º 1 nem no n.º 2 deste art. 279.º estar-se-á perante um caso omisso, para que tem de se encontrar a regulamentação adequada nas normas sobre processo nos tribunais administrativos, atenta a natureza da omissão de regulamentação (artº 2.º alínea c), do CPPT)".

Daqui decorre que, ao recurso contencioso (hoje acção administrativa especial), se aplica o regime para efeito consagrado no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), concretamente o regime fixado no seu artº 144º, n.º 1.

Todavia e como vimos, o presente recurso contencioso de anulação foi interposto no dia 2/4/03, ou seja, antes do início da entrada em vigor do predito CPTA, o que só veio a acontecer no dia 1/1/04 (vide artº 9º da Lei n.º 4-A/03 de 19/2, que alterou a Lei n.º 15/02 de 22/2).

Por outro lado, "as disposições do Código do Processo nos Tribunais Administrativos não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor" (cfr. artº 5º, n.º 1 da predita Lei n.º 15/02).

Assim sendo, aos recursos jurisdicionais que vierem a ser interpostos em processos de recurso contencioso, anteriores àquela data, continuarão a aplicar-se as regras do artº 102º e segs. da LPTA, com a aplicação subsidiária do regime dos recursos de agravo, como resulta deste artigo.

E estabelece o artº 685º, n.º 1 do CPC que "o prazo para a interposição dos recursos é de 10 dias, contados da notificação da decisão".

Posto isto e como vimos, tendo a recorrente sido notificada do aresto recorrido no dia 22/2/07 e interposto o respectivo recurso em 21/3/07, nesta data há muito que ia já decorrido o prazo de dez dias a que alude o citado artº 685º, n.º 1 do CPC.

Pelo que o mesmo é, assim, intempestivo.

3 – Alega, porém e como vimos, a reclamante que, tendo o acórdão que negou provimento à pretensão do requerente sido proferido cerca de três anos depois de ter entrado em vigor o CPTA, estava já perfeitamente consolidado na ordem jurídica a aplicação das normas processuais previstas neste diploma legal e, como tal, o prazo para interpor o recurso jurisdicional há-de ser o previsto no artº 144º, n.º 1 do CPTA.

"Assim e pese embora o regime transitório estabelecido no artigo 5º, da Lei 15/2002, de 22 de Fevereiro, na verdade é que no presente caso a aplicação dessa mesma norma comporta a violação do princípio pro actione e, consequentemente, a violação do direito fundamental de acesso ao direito.

Razão pela qual, e em face das circunstâncias do presente caso, deve, pois, ter aplicação plena o princípio pro actione de forma a impedir que a rígida aplicação das regras processuais possam por em causa o exercício do direito fundamental de acesso ao direito e, em consequência, admitido o presente recurso".

Mas não lhe assiste razão.

Este STA tem afirmado, repetidas vezes (Sobre os princípios antiformalista, "pro actione" e "in dubio pro favoritate instanciae" e a sua aplicação no âmbito do contencioso administrativo, vejam-se, como meros exemplos, os acórdãos STA de 9.4.02, no recurso 48200, de 11.5.00, no recurso 45903 e de 10.7.97, no recurso 35738), que, no âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista, "pro actione" e "in dubio pro favoritate instanciae" impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva. Assim, suscitando-se quaisquer dúvidas interpretativas nesta área, deve optar-se por aquela que favoreça a acção e assim se apresente como a mais capaz de garantir a real tutela jurisdicional dos direitos invocados pelo autor (Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste STA de 6/2/03, in rec. n.º 128/03).

Transpondo os princípios expostos para a situação dos autos, decorre que sobre o predito artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/02, nenhuma dúvida interpretativa se suscita, já que ali se estabelece com toda a clareza que as disposições do Código do Processo nos Tribunais Administrativos não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor, como é o caso dos autos.

Assim e ao contrário daquilo que alega a reclamante, não se mostram violados os invocados princípios "pro actione" e de acesso ao direito, ficando estes apenas a depender de requisitos, a satisfazer pelo interessado, nomeadamente, a apresentação tempestiva do requerimento de interposição do recurso jurisdicional, o que, no caso vertente, não aconteceu.

Daí que não deva queixar-se das leis ou da interpretação que delas foi feita.

4 – Nestes termos, acorda-se em desatender a reclamação e em manter o despacho reclamado.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em € 150.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 30 de Abril de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — Ocorre omissão de pronúncia quando o acórdão deixe de pronunciar-se sobre questões que as partes tenham submetido à apreciação do tribunal, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

II — Não consubstancia essa nulidade a não apreciação de todos os argumentos ou razões utilizados pelas partes sobre determinada questão.

Processo n.º 867/07-30.
Recorrente: Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes.
Recorrido: Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, IP.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- O "Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes" notificado do acórdão desta Secção de 19/012/07, proferido nestes autos, vem arguir a respectiva nulidade com fundamento em omissão de pronúncia nos termos da alínea d) do artigo 668.º do CPC.

Para tanto, alega que no acórdão não consta qualquer referência, directa ou indirecta, explícita ou implícita, que represente uma pronúncia a respeito da matéria levada às conclusões V, VI e VII, nas quais invocava a nulidade da sua notificação pelo facto de não conter qualquer indicação sobre os seus meios de defesa, ao contrário do disposto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT, o que constituiria uma violação do n.º 3 do artigo 268.º da CRP.

2- O recorrido Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P. e o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto pronunciaram-se no sentido da improcedência da arguição de nulidade.

3- Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- De harmonia com o disposto nos artigos 125.º do CPPT constitui nulidade de sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar.

Essa nulidade está em correspondência directa com o dever imposto no artigo 660.º, n.º 2 do CPC, na falta de norma do CPPT sobre os deveres de cognição do tribunal, de acordo com o qual "*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudica pela solução dada a outras"*.

Ora, acontece que, ao invés do que o ora requerente defende, no acórdão não se omitiu pronúncia a respeito da questão jurídica suscitada nas conclusões V, VI e VII.

De facto, a matéria vertida nessas conclusões contende com a questão jurídica da violação dos direitos de defesa do ora requerente em sede de procedimento administrativo, questão essa enfrentada no 3. do acórdão e a respeito da qual tomou inequívoca posição ao concluir que *"...,*

toda esta matéria se prende com a ilegalidade concreta da dívida que se pretende executar, que constitui, em princípio, tão só fundamento de impugnação judicial da respectiva liquidação (artigo 99.º do CPPT), sendo certo que, à luz da alínea a), n.º 1 do artigo 204.º, ainda do CPPT, apenas a ilegalidade concreta da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal."

No âmbito dessa questão jurídica fulcral da violação dos direitos de defesa a concreta ponderação da nulidade da notificação por desrespeito do disposto no n.º 2 do artigo 36.º do CPPT não passa de um argumento ou razão coadjuvante, cuja não apreciação irreleva para efeito de fulminar de nulidade o acórdão, como é jurisprudência pacífica e sucessivamente reiterada (cfr. anotação 10 ao artigo 125.º do CPPT, anotado e comentado, de Jorge Lopes de Sousa, 5.ª edição, fls. 913).

Em razão do exposto importa concluir que o acórdão se pronunciou a respeito de todas as questões que devia apreciar, não enfermando, em consequência, da nulidade prevista na alínea d), do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Termos em que se acorda indeferir a arguida nulidade.

Custas pela recorrente, ora requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UC, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 30 de Abril de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge Lino* — *António Calhau*.

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Prescrição. Oposição à execução fiscal. Sucessão de causas interruptivas.

Sumário:

I - Uma vez cessado o efeito do primeiro facto interruptivo, nada impede que esse mesmo efeito seja atribuído à eclosão de nova causa de interrupção da prescrição das estabelecidas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

II - É taxativo o elenco das causas de interrupção da prescrição constante do n.º 1 do artigo 49 da LGT, a saber: a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Processo n.º 57/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Duarte Cunha Ferreira e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Ex.ma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II que julgou parcialmente procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Duarte Cunha Ferreira e contra si revertida para cobrança de dívidas provenientes de IRC do ano de 1992, 1994, 1996, 1997, 1998, CA de 1999 e 2000, IVA de 1998, 1999 e 2000 e coimas de que era originária devedora "DISFRUTAL - Distribuição e Comércio de Frutas, Lda.", formulando as seguintes conclusões:

1ª - A sentença recorrida julgou improcedente o fundamento de oposição que consiste na prescrição da dívida exequenda, proveniente de IRC do ano de 1992.

2ª - Para tal, deu como provado que, em 28/05/1996, data da instauração da execução fiscal, ocorreu a interrupção do prazo de prescrição.

3ª - Mais considerou provado, que, em 18/11/1999, se completou o primeiro ano de paragem do processo executivo e que o prazo de prescrição teve o seu termo final no dia 23/06/2006, "caso não exista qualquer outra causa de interrupção, ou suspensão, do mesmo prazo".

4ª - Relativamente à quantia exequenda proveniente de IRC do ano de 1994, a sentença recorrida deu como provado que a primeira interrupção do prazo de prescrição ocorreu em 9/03/1997, com a instauração da execução fiscal, a qual esteve parada durante mais de um ano, por motivo não imputável ao contribuinte.

5ª - Ainda segundo a sentença "a quo", a instauração da oposição, em 28/12/2004, "viria a gerar nova interrupção do prazo de prescrição, só começando a correr novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao presente processo", nos termos dos arts. 323º, n.º 1 e 327º, n.º 1, ambos do Cód. Civil.

6ª - Não é correcto sustentar, como faz a sentença recorrida, que o prazo prescricional pode aproveitar-se de outros factos interruptivos, que ocorram posteriormente ao primeiro facto interruptivo,

7ª - pois dessa forma ficaria sem aplicação a parte final do n.º 3 do art. 34º do CPT, que manda ter em consideração, no cômputo do prazo, o tempo que tiver decorrido desde o seu início "até à data da autuação", já que esta é diferente para cada um dos possíveis factos interruptivos.

8ª - De acordo com o disposto no art. 34º, n.º 3 do CPT, quando o prazo volta a correr depois de interrompido flúi ininterruptamente, sem que valha a ocorrência de novos factos que, em princípio, produzem efeito interruptivo.

9ª - Os factos interruptivos da prescrição da obrigação tributária considerados pelo art. 34º, n.º 3 do CPT, são, exclusivamente, "a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução".

10ª - A paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, reconduz-se a uma suspensão e reatamento do curso da prescrição, pois aquela paragem faz degenerar o efeito interruptivo em simples suspensão do prazo de prescrição.

11ª - Neste caso, nos termos do n.º 3 do art. 34.º do CPT, deve somar-se todo o tempo que decorrer após o período de um ano de processo parado com o período que tiver decorrido até à data da autuação,

12ª - não podendo o prazo interromper-se de novo, designadamente pela instauração de qualquer outro processo com virtualidade interruptiva da prescrição.

13ª - No caso concreto, o prazo de prescrição da obrigação tributária proveniente de IRC do ano de 1992 começou a correr em 1 de Janeiro de 1993, tendo-se verificado a interrupção do prazo em 28 de Maio de 1996, data da instauração da execução fiscal.

14ª - Dado que o primeiro ano de paragem do processo executivo, por motivo não imputável ao contribuinte, se completou em 18/11/1999, a prescrição verificou-se, por esgotamento do respectivo prazo, em 28/12/2004.

15ª - Quanto à dívida proveniente do IRC do ano de 1994, não decorreu ainda o respectivo prazo de prescrição, mas a instauração da presente oposição não releva para efeitos do art. 34º, n.º 3 do CPT.

16ª - A sentença recorrida violou o disposto no art. 34º do Código de Processo Tributário,

17ª - pelo que deve ser revogada e substituída por outra que declare a prescrição da dívida proveniente de IRC do ano de 1992 e, quanto à dívida proveniente de IRC do ano de 1994, desconsidere a instauração da presente oposição como tendo relevância para interromper o prazo de prescrição que se encontra a correr.

2 – Os recorridos Fazenda Pública e Duarte Cunha Ferreira não contra-alegaram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- A sociedade executada originária, "Disfrutal - Distribuição e Comércio de Frutas, L.da.", com o n.i.p.c. 500 691 185, está matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Torres Vedras, sob o nº.2158/940505, tendo como objecto social o comércio de venda por grosso de frutas, cereais, batatas, hortaliças e castanhas (cfr. cópia de certidão junta a fls.32 a 40 dos autos);

2- Em 7/10/1992, o opoente, Duarte Cunha Ferreira, e Rui Ferreira, tornaram-se sócios e foram nomeados gerentes da sociedade executada originária, obrigando-se a mesma empresa através da assinatura de dois gerentes cópia de certidão junta a fls.32 a 40 dos autos; factualidade admitida pelo opoente);

3- Em 31/1/1997, a sociedade executada originária requereu, e foi deferida, a adesão ao regime previsto no Dec. Lei 124/96, de 10/8, relativamente a dívidas de I.R.C., do ano de 1992, no montante de € 22.179,30, e do ano de 1994, no montante de € 10.825,64, tendo efectuado pagamentos nos termos do mencionado regime até Outubro de 1997 (cfr. informação exarada a fls.30 e 31 dos presentes autos; documentos juntos a fls. 5 e 6 do processo apenso);

4- Em 26/9/2003, foi inscrito no registo a falência da sociedade executada originária, derivada da impossibilidade de cumprimento pontual das suas obrigações e de crédito (cfr. cópia de certidão junta a fls.32 a 40 dos autos);

5- Nos anos de 1992 a 2003, quem exercia funções de direcção da empresa identificada no nº.1 era o opoente, Duarte Cunha Ferreira, e o sócio Rui Ferreira, nomeadamente através da assinatura de documentos que obrigavam a sociedade, da orientação dos trabalhadores da mesma e do consequente pagamento dos seus salários (cfr documentos juntos a fls. 41 a 52 dos autos; depoimento das testemunhas arroladas pelo opoente o qual se encontra gravado em cassete áudio que faz parte integrante dos presentes autos);

6- Em 28/5/1996, a A. Fiscal instaurou no 2º. Serviço de Finanças de Torres Vedras, o processo de execução fiscal nº.3905-1996/100447.6, visando a cobrança coerciva de dívida de I.R.C., do ano de 1992, no montante de € 22.179,30, no qual surge como executada originária a sociedade "Disfrutal--Distribuição e Comércio de Frutas, L.da." (cfr. informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos; data de autuação aposta a fls.1 do processo apenso);

7- Em 26/9/1996, a sociedade executada originária foi citada no âmbito do processo de execução fiscal identificado no nº.6 (cfr. documentos juntos a fls. 3 e 4 do processo apenso; informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos);

8- Em 18/11/1998, a A. Fiscal efectuou diligência de penhora de imóvel no âmbito do processo de execução fiscal nº.3905-1996/100447.6 (cfr. documento junto a fls. 7 do processo apenso; informação exarada a fls.30 e 31 dos autos);

9- Em 9/3/1997, a A. Fiscal instaurou no 2º. Serviço de Finanças de Torres Vedras, o processo de execução fiscal nº.3905-1997/101769.1, visando a cobrança coerciva de dívida de I.R.C., do ano de 1994, no montante de € 10.825,64, no qual surge como executada originária a sociedade "Disfrutal--Distribuição e Comércio de Frutas, L.da." (cfr. informação exarada a fls.30 e 31 dos autos; documentos juntos a fls.15 e 16 do processo apenso);

10- Em 18/11/1998, a A. Fiscal efectuou diligência de penhora de imóvel no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3905-1997/101769.1 (cfr. documento junto a fls.17 do processo apenso; informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos);

11- Em 28/12/1999, foi ordenada a expedição de carta precatória com vista à citação da sociedade executada originária, no âmbito do processo de execução fiscal nº.3905-1997/101769.1 (cfr. documento junto a fls. 20 do processo apenso);

12- Em 1/2/1999, a A. Fiscal instaurou no 2º Serviço de Finanças de Torres Vedras, o processo de execução fiscal nº. 3905-1999/100056.0 e apensos, (cfr. visando a cobrança coerciva de dívidas de I.R.C., do ano de 1996, no montante de € 68.072,01, de I.R.C., do ano de 1997, no montante de € 8.859,58, de I.R.C., do ano de 1998, no montante de € 8.733,34, de C. Autárquica, do ano de 1998, no montante de € 7,14, de C. Autárquica, do ano de 1999, no montante de € 7,14, de C. Autárquica, do ano de 2000, no montante de € 7,14, de I.V.A., do ano de 1998, no montante de € 249,40, de I.VA., do ano de 1999, no montante de € 2.743,39, de I.V.A., do ano de 2000, no montante de € 2.992,80, de coima fiscal e custas, no montante de € 34,92, aplicada no processo de contra-ordenação nº. 453/98, transitada em julgado em 15/9/1999 e sendo relativa a factualidade de 18/4/1998, de coima fiscal e custas, no montante de € 114,72, aplicada no processo de contra-ordenação nº. 289/2000, transitada em julgado em 18/2/2001 e sendo relativa a factualidade cujo prazo de pagamento voluntário teve o seu termo final em 10/2/1999, de coima fiscal e custas, no montante de € 862,92, aplicada no processo de contra--ordenação nº. 228/2001, transitada em julgado em 15/10/2001 e sendo relativa a factualidade cujos prazos de pagamento voluntário surgem com o seu termo final entre 10/3/1999 e 10/2/2000, de coima fiscal e custas, no montante de € 139,90, aplicada no processo de contra-ordenação nº. 600156.4/2002, transitada em julgado em 12/7/2002 e sendo relativa a infracção consumada em 31/5/1997, de coima fiscal e custas, no montante de € 704,31, aplicada no processo de contra-ordenação nº. 600767.8/2002,

transitada em julgado em 24/1/2003 e sendo relativa a factualidade cujos prazos de pagamento voluntário surgem com o seu termo final entre 10/3/2000 e 11/9/2000, e de juros de mora vincendos relativos a plano de regularização da A. Fiscal, cuja certidão foi emitida em 1/2/1999 e no montante de € 3.273,11, tudo no montante total de € 99.888,40, no qual surge como executada originária a sociedade "Disfrutal - Distribuição e Comércio de Frutas, L.da." (cfr. informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos; documentos juntos a fls.30 a 71 do processo apenso);

13- Os processos de execução fiscal identificados nos nºs. 6, 9 e 12, foram todos apensados, dado terem todos a mesma sociedade como executada originária, passando a correr termos sob o nº. 3905-1996/100447.6 e apensos (cfr. informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos);

14- Em 25/9/2003, ao abrigo do artº.180, do C. P. P. Tributário, os autos de execução fiscal nº.3905-1996/100447.6 e apensos foram avocados no âmbito de processo de falência da sociedade "Disfrutal - Distribuição e Comércio de Frutas, L.da.", o qual correu termos no 12º Juízo, do Tribunal Judicial de Torres Vedras, sob o nº. 1275/03.9TBTVD (cfr. informação exarada a fls.30 e 31 dos autos);

15- No processo de falência referido no nº.14 constatou-se a inexistência de quaisquer bens susceptíveis de penhora e em nome da sociedade "Disfrutal-Distribuição e Comércio de Frutas, L.da.", em virtude do que, em 28/6/2004, os autos de execução nº. 3905-1 996/100447.6 e apensos foram devolvidos ao 2.º Serviço de Finanças de Torres Vedras (cfr. informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos);

16- Em 17/11/2004, foi exarado despacho de reversão da execução fiscal nº. 3905-1996/100447.6 e apensos contra o opoente Duarte Cunha Ferreira pela totalidade da dívida exequenda, no montante de € 129.806,76 (cfr. informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos; documentos juntos a fls. 25 e 35 do processo apenso);

17- Em 26/11/2004, o oponente foi citado para a execução fiscal nº.3905-1996/100447.6 e apensos (cfr. documentos juntos a fls. 11, 12, 26, 27, 36 e 37 do processo apenso; informação exarada a fls. 30 e 31 dos presentes autos);

18- Em 28/12/2004, deu entrada no 2º. Serviço de Finanças de Torres Vedras a p.i. de oposição deduzida por Duarte Cunha Ferreira e que deu origem aos presentes autos (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos presentes autos).

4- A sentença sob recurso vem impugnada na parte em que julgou improcedente a oposição à execução fiscal no referente às dívidas tributárias de IRC dos anos de 1992 e 1994, considerando-as não prescritas.

Para tanto, no que toca ao IRC de 1992 ponderou a sentença o seguinte:

"(...) o termo inicial do prazo de prescrição da identificada dívida exequenda, atento o disposto no art. 34.º, n.º 2 do C.P.Tributário (norma aplicável ao caso concreto - art. 12.º do C.Civil), verifica-se no dia 1/1/1993 tendo-se verificado a interrupção do prazo em 28/5/1996, data da instauração da execução n.º 3905-1996/100447.6 (cfr. n.º 6 da matéria de facto provada). A data em que se completou o primeiro ano de paragem do processo executivo referido ocorreu em 18/11/1999 (cfr. n.º 8 da matéria de facto provada), sendo que o prazo de prescrição teve o seu termo final no pretérito dia 23/6/2006, caso não exista qualquer outra causa de interrupção, ou suspensão, do mesmo prazo. Ora, a instauração da presente oposição, a qual ocorreu em 28/12/2004 (cfr. n.º 18 da matéria de facto provada), viria a gerar nova interrupção do prazo de prescrição, só começando a correr novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao presente processo (cfr. Arts.323º, n.º 1 e 327º, n.º 1, ambos do C.Civil), dado não ter ocorrido a paragem dos presentes autos por período superior a um ano…";

Já no referente ao IRC de 1994 se ponderou o seguinte:

"O termo inicial do prazo de prescrição da identificada dívida exequenda, atento o disposto no art. 34º, n.º 2 do C.P.Tributário, verificou-se no dia 1/1/1995, tendo-se verificado a interrupção do prazo em 9/3/1997, data da instauração da execução n.º 3905-1997/101 769.1 (cfr. n.º 9 da matéria de facto provada). A data em que se completou o primeiro ano de paragem do processo executivo referido ocorreu em 28/12/2000 (cfr. n.º 11 da matéria de facto provada), sendo que o prazo de prescrição apenas terá o seu termo final no próximo dia 21/10/2008, acaso não exista qualquer outra causa de interrupção, ou suspensão, do mesmo prazo. Ora, a instauração da presente oposição, a qual ocorreu em 28/12/2004 (...) gerou nova interrupção do prazo de prescrição, só começando a correr novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao presente processo (cfr. arts 323º, n.º 1 e 327º, n.º 1, ambos do C.Civil), dado não ter ocorrido a paragem dos presentes autos por período superior a um ano (...).".

A recorrente, em face das conclusões da sua alegação de recurso, apenas se insurge contra a eficácia interruptiva do prazo de prescrição dessas dívidas tributárias que na sentença é conferida à instauração da presente oposição à execução fiscal, defendendo, nomeadamente, que "*o prazo prescricional não pode aproveitar-se de outros factos interruptivos, que ocorram em momento posterior ao primeiro facto interruptivo*" (conclusão 6.ª) e que "*os factos interruptivos da prescrição da obrigação tributária considerados pelo artigo 34.º, n.º 3 do CPT, são exclusivamente a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução*" (conclusão 9.ª)

Vejamos.

Relativamente à primeira das questões acima enunciadas, importará dizer que, após a cessação do efeito do primeiro facto interruptivo, nada impede que seja atribuído esse mesmo efeito à eclosão de nova causa de interrupção da prescrição das estabelecidas no n.º 1 do artigo 49º da LGT-cfr. acórdão do Pleno da Secção de 24-10-2007, no recurso n.º 244/07.

Nesse mesmo sentido se pronuncia Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 5.ª edição, anotação 3, c) 1, a fls. 197-"*Com efeito, se depois do recomeço do decurso do prazo de prescrição for praticado um novo acto interruptivo da prescrição, ele terá o seu efeito próprio, determinando a abertura de um novo prazo, condicionada também à não paragem do processo por mais de um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo.*

Muito embora não assista razão à recorrente ao defender que o decurso do novo prazo, após a cessação do efeito interruptivo, não está sujeito a novos actos interruptivos, o certo é que na situação em apreço, ao invés do que se entendeu na sentença, a dedução da presente oposição à execução fiscal não consubstancia qualquer das causas interruptivas da prescrição elencadas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, a saber: a citação, a reclamação, o recurso hierárquico a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Não obstante, a verdade é que consta do 17. do probatório que o oponente foi citado para a execução fiscal a 26-1104, o que reveste eficácia interruptiva do prazo de prescrição que corria o seu curso.

Sendo assim, interrompido o prazo de prescrição, este só começa de novo a correr uma vez transitada em julgado a decisão que puser termo ao presente processo (artigos 323.º n.º 1 e 327.º, n.º 1, ambos do Código Civil), posto que não se verificou paragem dos presentes autos por período superior a um ano-artigo 49.º n.º 2 da LGT.

Nesta conformidade, bem se andou na sentença recorrida ao julgar não prescritas as dívidas tributárias de IRC do ano de 1992 e 1994, julgando nessa parte improcedente a oposição à execução fiscal deduzida.

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

Sem custas, por delas estar isenta o Ministério Público.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Jorge de Sousa – Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Procedimento de inspecção. Âmbito. Prorrogação. Caducidade. Inconstitucionalidade. Princípios da Legalidade, Proporcionalidade e Imparcialidade.

Sumário:

1 - *O procedimento de inspecção parcial ou univalente não pode ser prorrogado - artigos 14.º, n.º1, e 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária.*
2 - *Tal prorrogação determina a caducidade da inspecção.*
3 - *Esta não sequencia necessariamente, a se, a ilegalidade da liquidação mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspecção, pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação - artigo 46.º, n.º1, da Lei Geral Tributária.*
4 - *Tal interpretação, nos termos da qual e em síntese, a inobservância dos prazos legalmente definidos para a inspecção apenas relevam directamente em sede de caducidade da liquidação, não ofende os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade.*

Processo n.º: 102/08.
Recorrente: Transurbe - Construções, Lda.
Recorrida: Fazenda Publica
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Transurbe - Construções, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação de IRC do exercício de 2002, no montante de € 157.315,15.

Fundamentou-se a decisão em que a caducidade da inspecção não determina a ilegalidade da liquidação nem constitui preterição de formalidade legal essencial, apenas acarretando a cessação da suspensão do prazo de caducidade da mesma liquidação, nos termos do artigo 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

A recorrente concluiu longamente - mau grado o disposto no artigo 690.º, n.º 1, do Código de Processo Civil - suscitando, em síntese, as seguintes questões: nulidade da sentença, violação do princípio da legalidade e da lei fundamental, caducidade do prazo de conclusão da inspecção e alteração do âmbito da acção inspectiva.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da nulidade da sentença por omissão de pronúncia quanto à violação, no procedimento de inspecção, dos artigos 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário que determinariam a ilegalidade da liquidação consequente.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 - Com base na ordem de serviço n.º 40380 foi determinado o procedimento externo de inspecção à Transurbe - Construções, Lda., ao exercício de 2002 e de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA (cfr. teor de fls. 4 do relatório de inspecção em apenso).

2 - A acção de inspecção referida no ponto anterior teve início em 18/11/2003 e conclusão em 29/10/2004 como consta da nota de diligência tendo o sujeito passivo dela tomado conhecimento em 29/10/2004 (cfr. teor de fls. 5 do apenso).

3 - Em 27/04/2004 foi proferida informação pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal na qual consta a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto de Elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e Ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis propondo-se a prorrogação do procedimento de inspecção por mais três meses (cfr. teor de fls. 8/9 do relatório em apenso).

4 - Na mesma data foi exarado parecer com o seguinte teor. Confirmo a proposta de prorrogação do prazo de procedimento de inspecção tributária por mais três meses, de acordo com o art. 36º, n.º 3 alíneas a) e b) do RCPIT e proferido despacho em 30/04/2004 pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação com o seguinte teor. Concordo. Notifique-se. (fls. 8 do relatório em apenso).

5 - Em 03/05/2004 a ora impugnante foi notificada do teor do ofício n.º 12519 de 30/04/2004 dando conta da prorrogação de prazo por mais 3 meses para a conclusão da acção inspectiva (cfr. teor de fls. 6/7 do apenso).

6 - Em 28/07/2004 foi proferida informação pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal na qual consta a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto de. Elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e Ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis propondo-se a prorrogação do procedimento de inspecção por mais três meses (cfr. teor de fls. 13/14 do relatório em apenso).

7 - Na mesma data foi exarado parecer com o seguinte teor. Confirmo a proposta de prorrogação do prazo de procedimento de inspecção tributária por mais três meses, de acordo com o art. 36º, n.º 3 alíneas a) e b) do RCPIT e proferido despacho em 29/07/2004 pelo substituto legal do Director de Finanças com o seguinte teor. Concordo. Notifique-se. (fls. 13 do relatório em apenso).

8 - A ora impugnante foi notificada do teor dos ofícios n.º 23462 de 29/07/2004 e 23796 de 03/08/2004 dando conta da prorrogação de prazo por mais 3 meses para a conclusão da acção inspectiva (cfr. teor de fls. 10/12 do apenso).

9 - No ponto II.1 do relatório de inspecção consta que. A presente acção de fiscalização teve por base as ordens de serviço nºs 40.379 e 40.380 referentes aos exercícios de 2001 e 2002, tendo sido iniciadas em 18/11/2003 e concluídas em 29/10/2004. As referidas ordens de serviço foram objecto de duas prorrogações de prazo nos termos do art. 36º do RCPIT, devido essencialmente à falta de cooperação evidenciada pelos responsáveis da empresa, conforme se descreve ao longo deste relatório. Esta situação encontra-se contemplada no disposto do art. 57º, n.º 4 da LGT. A acção teve como objectivo o de verificar o cumprimento fiscal do sujeito passivo, em sede de IRC e IVA, durante os exercícios analisados (...)" (cfr. fls. 31 do relatório em apenso).

10 - Os serviços de inspecção verificaram que. A Transurbe durante os exercícios analisados obteve também proveitos derivados da construção de moradias em alguns dos lotes vendidos na Urbanização Quinta da Várzea e Urbanização Vale Ana Gomes. A construção dessas moradias foi efectuada mediante a celebração de contratos de empreitada, assumindo o carácter de prestações de serviços

sujeitas a IVA. Os proveitos relacionados com estas empreitadas bem como o respectivo IVA liquidado foram totalmente omitidos na contabilidade, nunca tendo sido objecto de qualquer tributação (...)" (cfr. fls. 33 do relatório).

11 - No âmbito da referida acção de inspecção foram feitas correcções à matéria tributável, com recurso à aplicação de métodos indirectos, do exercício de 2002 no montante € 648.498,50, como consta do relatório de inspecção de fls. 28/490 do apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

12 - O relatório de inspecção obteve despacho concordante proferido em 17/11/2004 pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação (cfr. fls. 28 do apenso).

13 - Com data de 16/03/2005 foi emitida a liquidação de IRC do exercício de 2002 no montante de € 164.031,14, que após compensação resultou o montante a pagar de € 157.315,15 cuja data limite e pagamento ocorreu em 06/07/2005 (cfr. fls. 11/12 dos presentes autos).

14 - Em 29/11/2005 foi apresentada junto do Serviço de Finanças de Almada 2 a petição de reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do ano de 2002 (cfr. fls. 2/3 do processo de reclamação em apenso).

15.- A referida reclamação graciosa não foi objecto de decisão.

16.-.Em 01/09/2006 foi apresentada a petição de impugnação judicial constante de fls. 1/9 dos presentes autos.

Vejamos, pois:

ASSIM, QUANTO À ARGUIDA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Todavia, não se vê que a sentença padeça de tal vício.

Na verdade, na petição inicial, a ora recorrente começa por sustentar a caducidade da inspecção, por excesso do prazo para a sua conclusão, dado estar em causa um procedimento inspectivo, a qualificar como parcial, para efeitos do artigo 14.º do RCPIT, impossibilitando a sua prorrogação.

E só por modo oblíquo e por mera hipótese - artigos 25.º e 26.º - refere a alteração do âmbito do procedimento inspectivo, pretendendo que, então, teria aquela de lhe ser notificada, sob pena de preterição de formalidade essencial.

Ou seja: o que pretende é que a inspecção caducou, pois que não foi alterado o seu âmbito e, se o tivesse sido, tal alteração tinha de lhe ser notificada.

Tal surge, pois, não como questão, mas como mero argumento demonstrativo de que, se não houvesse caducidade, haveria preterição de formalidade legal.

Ora, a sentença em parte alguma dá conta da alteração do procedimento inspectivo e, consequentemente, de tal notificação, aceitando, até, tal caducidade.

Pelo que não está em causa questão propriamente dita que fosse mister equacionar.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, da suspensão do prazo prevista no artigo 57.º, n.º 4, da LGT: incumprimento dos deveres de cooperação do sujeito passivo.

Como bem demonstra a recorrente no artigo 35.º da petição: "(...) ainda que tivesse existido suspensão, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe, sempre seria ineficaz em relação à ora impugnante, por não lhe ter sido notificada".

Trata-se, pois, de meras hipóteses trazidas pela recorrente, sem qualquer respaldo na decisão, que impusessem pronúncia directa.

Não se verifica, assim, a invocada nulidade.

QUANTO À CADUCIDADE DO PRAZO E ALTERAÇÃO DO ÂMBITO DA ACÇÃO INSPECTIVA:

Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, do RCPIT, o procedimento de inspecção pode, quanto ao âmbito, ser "a) geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários".

No caso dos autos, o procedimento inspectivo versou apenas sobre o IRC e o IVA, pelo que é de qualificar como parcial ou univalente, não podendo ser prorrogado - artigo 36.º, n.º 3, do RCPIT.

Ao contrário do que efectivamente aconteceu, pelo que o respectivo prazo caducou.

Os efeitos da caducidade vêm expressos no artigo 46.º, n.º 1, da LGT: "o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação".

Vê-se, assim, que a única consequência da caducidade da inspecção, *a se*, é a cessação do efeito suspensivo da liquidação, "contando-se o prazo desde o seu início".

E de tal contagem é que poderá resultar a ilegalidade da liquidação se houver excesso sobre o prazo de caducidade desta - em geral, 4 anos -, nos termos do artigo 45.º do mesmo compêndio legal.

Cfr., no sentido exposto, o recente acórdão do STA de 29 de Novembro de 2006 - recurso n.º 0695/06.

QUANTO À VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:

Tal princípio vem invocado, no sentido de que a Administração deve actuar subordinadamente à lei e ao direito - artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República, 3.º do Código de Procedimento Administrativo e 8.º, n.º 2, da LGT.

Pretende a recorrente, no ponto, que, não podendo haver, no caso, prorrogação do procedimento inspectivo, este é ilegal, devendo ser anulado e, consequentemente, "declarado nulo o acto de liquidação, nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA".

Todavia, já vimos que, nos estritos termos legais, a caducidade da inspecção não determina a invalidade, por caducidade da liquidação.

Razão por que, em tal perspectiva, a Administração Tributária não violou a legalidade.

QUANTO À "VIOLAÇÃO DE LEI FUNDAMENTAL":

A recorrente pretende violado, desde logo, o princípio da proporcionalidade, na tripla dimensão da adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu* e, bem assim, o princípio da imparcialidade.

Refere, citando LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, p. 237, que "a realização de acções de fiscalização desnecessárias ou demasiado prolongadas viola o princípio da necessidade. As exigências desmesuradas ao contribuinte violam o princípio da proporcionalidade".

E bem assim, *ibidem*, p. 229, que "a Administração não pode impor aos particulares mais do que o mínimo de sacrifício".

Certo que, para além daquela consequência, em termos de caducidade da liquidação, a inspecção pode ferir princípios constitucionais, desde logo o da proporcionalidade, o que implicará, em princípio, a sua anulabilidade.

Seria o caso de uma inspecção que, mesmo não podendo ser prorrogada, por univalente, se prolongasse, sem qualquer razão justificativa, por, *verbi gratia*, todo o período de caducidade.

Contudo, não é correcto o entendimento da recorrente - cfr. n.º XXXII - no sentido de que a sentença tenha perfilhado posição contrária.

Esta debruçou-se sobre o caso concreto, nos termos factuais fixados no probatório, em nenhum ponto pretendendo, nomeadamente, que "a Administração Fiscal pode prolongar o prazo da inspecção indeterminadamente".

Pois, para além da consequência da predita ilegalidade, restrita, como se disse, à suspensão do prazo de caducidade da liquidação, podem estar em causa outros itens legais, e até constitucionais, de comportamento obrigatório para a Administração.

De outro modo: a prorrogação ilegal da inspecção determina a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade da liquidação - que não, nos preditos termos e a *se*, a ilegalidade da liquidação - mas esta pode resultar de outros vícios porventura resultantes da duração da inspecção, como nomeadamente a violação de princípios constitucionais.

Concretamente: a prorrogação do prazo do procedimento inspectivo, conforme ou não à lei ordinária, pode ferir, sem dúvida, o princípio constitucional da proporcionalidade, caso em que acarretará a invalidade da liquidação.

Todavia, a violação de tais princípios não a alicerça a recorrente em quaisquer pressupostos factuais, o que, aliás, importaria a incompetência do STA para o conhecimento do recurso - artigo 12.º, n.º 5, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

O que o probatório nos dá conta, a tal propósito, é que a inspecção foi por duas vezes prorrogada, por igual período de três meses, dada "a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto do «elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis»".

Daí, a conclusão da adequação e necessidade da prorrogação.

Certo que a lei limita os procedimentos inspectivos relativos ao mesmo período - artigo 63.º, n.º 3, da LGT.

"Com esta restrição dos poderes de fiscalização, visa-se assegurar que um mesmo contribuinte ou obrigado tributário seja sobrecarregado com os incómodos que as acções de fiscalização externas são susceptíveis de lhe causar" - LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE DE SOUSA, *Lei Geral Tributária - comentada e anotada*, Vislis Editores, 1999, p. 216.

Mas não é isso que, nos autos, está em causa.

Do que ora se trata é de uma prorrogação, devidamente fundamentada, da inspecção.

E cuja inobservância está sancionada pela própria LGT, nos preditos termos.

Não se vê, assim, na orientação ora perfilhada, qualquer violação constitucional.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) - *Jorge de Sousa* - *Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Prescrição de seis meses. Fornecimento de serviços. Água e «adicionais». Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — A prescrição da obrigação de pagamento de serviços de fornecimento de água opera-se ao fim de seis meses, contados do momento da prestação do respectivo serviço (do primeiro dia do mês sequente ao do respectivo fornecimento), nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96 de 26 de Julho.

II — Quando à sentença recorrida falte uma base de facto suficiente para a decisão de direito, impõe-se a ampliação da decisão da matéria de facto, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil.

III — E, assim, se o título executivo se refere, num montante único e indiscriminado, a fornecimento de água e a «adicionais», há que apurar a natureza de tais «adicionais», sem o que não pode proceder-se à apreciação da prescrição da obrigação respectiva.

Processo n.º 125/08-30.
Recorrente: Município de Vila Verde.
Recorrido: Restaurante Martins – Residencial Viver Minho, Lda.
Relator: Exmº. Srº. Drº. Jorge Lino.

1.1 O Município de Vila Verde vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por "Restaurante Martins--Residencial Viver Minho, L.da".

1.2 Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões.

A) Ao contrário do entendimento constante da douta sentença recorrida, o prazo prescricional previsto no art. 10.º, n.º 1, da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, não tem a ver com a exigência judicial do preço em dívida, mas, isso sim, com a apresentação da respectiva factura ao devedor.

B) Apesar de o disposto no n.º 1 do citado preceito não se encontrar redigido da forma mais adequada e explícita, deverá considerar-se aquele prazo de seis meses tecnicamente como de caducidade e não de prescrição.

C) Na verdade, bastará atentar-se no conteúdo desse normativo para se constatar que o mesmo se refere ao «direito de exigir o pagamento» (e não o direito à cobrança), direito aquele que nasce com a emissão e notificação da factura - liquidação).

D) Após a notificação do débito, dentro daquele prazo de 6 meses, o ora recorrente poderia proceder à sua cobrança coerciva.

E) A não ser assim, tão curto prazo prescricional de seis meses redundaria numa enorme dificuldade de cobrança efectiva em praticamente todas as situações.

F) O verdadeiro prazo prescricional vem a ser aquele definido no art. 310.º, alínea g), do Código Civil, isto é, de 5 anos, o qual se contabilizará a partir do mês em que se verificou o fornecimento da água à recorrida.

G) Nesse sentido expende não só a doutrina constante do Vol. I, 4ª edição, Coimbra Editora, do Código Civil anotado de Antunes Varela e Pires de Lima, onde a fls. 280 se pode ler: «.» *Na alínea g) estão compreendidos, entre outros, os créditos por fornecimento de energia eléctrica, água ou aquecimento, por utilização de aparelhos de rádio, televisão ou telefones, ou relativos a prémios de* seguros.

H) Existe, assim, um prazo de 6 meses, de caducidade, dentro do qual o consumidor deverá - como foi - ser notificado do seu débito e, após esse momento, haverá que ter referência o prazo de 5 anos previsto no artigo 310.º, alínea g), do Código Civil.

I) No caso em apreço não ocorreu a caducidade do direito de exigir o pagamento, pelo que o mesmo, uma vez que não se encontra verificada a sua prescrição de cinco anos, pode ser exigido coercivamente.

J) Ora, vem a ser de 6 meses o prazo para exigir judicialmente o pagamento da dívida em questão, tudo de acordo com o preceituado no artigo 310.º, alínea g), do Código Civil, prazo esse que ainda não decorrera aquando da citação da ora recorrida.

L) Aliás, subsidiariamente, e sem prescindir, será até defensável que esse prazo para cobrança judicial seja de 8 anos, de acordo com o art. 48º da Lei Geral Tributária.

M) Também não seria compreensível a existência de um prazo de prescrição inferior ao prazo de caducidade da liquidação da obrigação.

N) Ao decidir tal como o fez, o Meritíssimo Juiz a quo violou as disposições legais relativas aos prazos de prescrição e de caducidade, mais concretamente a interpretação que foi emprestada à leitura do artigo 10.º, da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, bem como, por omissão, foi violado o conteúdo do artigo 310.º, alínea g), do Código Civil e, subsidiariamente, do artigo 48.º da Lei Geral Tributária.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e que a sentença impugnada deve ser confirmada – dizendo o seguinte.

1. O prazo de 6 meses estabelecido no art. 10º n.º 1 Lei n.º 23/96, 26 Julho é de prescrição, extintiva e liberatória (e não de caducidade, como sustenta o recorrente), na medida em que permite ao devedor recusar o pagamento da dívida resultante do fornecimento de água (cfr. acs. STA 7.11.2007 processo n.º 728/07, 8.06.2005 processo n.º 31/05, 20.04.2004 processo n.º 1867/03, 10.12.2003 processo n.º 1463/03; acs. STJ 6.07.2006 processo n.º 06B1755, 4.07.2007 processo n.º 07B1996).

Este prazo especial posterior prevalece sobre o prazo geral de 5 anos constante do art. 310º alínea g) CCivil.

2. A dívida emergente do incumprimento tem natureza civil (não tributária), estando sujeita ao regime de interrupção do CCivil (arts. 323º/327º).

A apresentação da factura (em data necessariamente anterior ao termo do prazo para pagamento voluntário ocorrido em 24.05.2004), consubstanciando interpelação extrajudicial, não interrompe a prescrição, face à exigência da interpelação judicial, proclamada em abundante jurisprudência dos tribunais judiciais, citada no ac. STJ 4.10.2007 processo n.º 07B1996).

Porém, ainda que lhe fosse reconhecida eficácia interruptiva, o novo prazo de prescrição de 6 meses, contado a partir do acto interruptivo, já estaria esgotado quando a devedora foi citada para a execução em 26.09.2006 (art. 326º n.º 1 CCivil).

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se a sentença recorrida fez boa interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho.

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

1. Contra o oponente foi instaurado o auto de execução fiscal administrativo n.º 1553/04.

2. A execução tem por base uma certidão de dívida constante de destes autos a fls. 4, emitida em 03.08.2004 e respeita a uma dívida proveniente do fornecimento de água e adicionais de Abril de 2004 no valor de € 4.193,28.

3. O termo do prazo para pagamento voluntário da dívida em questão ocorreu em 24.05.2004.

4. O ora oponente foi citado em 26.09.2006, para proceder ao pagamento da dívida identificada em 2), cfr. fls. 5, 6 e 7 destes autos e que aqui se dão por reproduzidos.

2.2 Sob a epígrafe "(Prescrição de cinco anos)", o artigo 310.º do Código Civil estabelece que "Prescrevem no prazo de cinco anos: a) As anuidades de rendas perpétuas ou vitalícias; b) As rendas e alugueres devidos pelo locatário, ainda que pagos por uma só vez; c) Os foros; d) Os juros convencionais ou legais, ainda que ilíquidos, e os dividendos das sociedades; e) As quotas de amortização do capital pagáveis com os juros; f) As pensões alimentícias vencidas; g) Quaisquer outras prestações periodicamente renováveis» – começando esse prazo a correr quando o direito puder ser exercido, nos termos do a 306.º, n.º 1, do Código Civil.

Por sua vez, porém, a Lei n.º 23/96 de 26 de Julho – que, nos seus próprios dizeres, «cria no ordenamento jurídico alguns mecanismos destinados a proteger o utente de serviços públicos essenciais» – diz no seu artigo 1.º, sob a epígrafe "Âmbito e finalidade", que «A presente lei consagra regras a que deve obedecer a prestação de serviços públicos essenciais em ordem à protecção do utente» [n.º 1]; e que «São os seguintes os serviços públicos abrangidos: a) Serviço de fornecimento de água; b) Serviço de fornecimento de energia eléctrica; c) Serviço de fornecimento de gás; d) Serviço de telefone» [n.º 2].

E, sob a epígrafe "Prescrição e caducidade", o artigo 10.º da mesma Lei n.º 23/96 de 26 de Julho – estabelecendo no seu n.º 3 que «O disposto no presente artigo não se aplica ao fornecimento de energia eléctrica em alta tensão»; e no seu n.º 2 que «Se, por erro do prestador do serviço, foi paga importância inferior à que corresponde ao consumo efectuado, o direito ao recebimento da diferença de preço caduca dentro de seis meses após aquele pagamento» – preceitua, no seu n.º 1, que «*O direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação*».

[A Lei n.º 12/2008 de 26 de Fevereiro (primeira alteração à Lei n.º 23/96 de 26 de Julho), mantém, no essencial, a redacção desse apontado n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96, nos seguintes termos: «*O direito ao recebimento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação*»].

Como se vê, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96 de 26 de Julho está consagrado um prazo de seis meses para exigir o pagamento do serviço prestado

pelo fornecimento de água. E esse prazo conta-se a partir do momento da prestação do respectivo serviço (do primeiro dia do mês seguinte ao do fornecimento, e não da sua facturação, ou de outro momento qualquer).

Está, assim, estabelecido pela lei um prazo especial de exigibilidade, ou de prescrição extintiva (que não meramente presuntiva), da obrigação de pagamento do serviço, entre outros, de fornecimento de água.

Cf., por todos, neste sentido, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Dezembro de 20003 e de 20 de Abril de 2004, proferidos respectivamente nos recursos n.ºs 1463/03 e 1867/03; e, por mais recente, o acórdão de 7 de Novembro de 2007, proferido no recurso n.º 728/07.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida apresenta, no essencial, a seguinte fundamentação.

"De acordo com a matéria de facto dada como provada, os consumos de água reportam-se ao mês de Abril de 2004.

O oponente foi citado em 26.09.2006.

Quanto a esta matéria dispõe o artº 10º da Lei 23/96 de 26.07 o seguinte "(...) *1 - O direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação(...)*

Por sua vez, prescreve o artº 323º do C.C. que a prescrição se interrompe pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente a intenção de exercer o direito, sendo equiparado à citação ou notificação para tal efeito qualquer outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto aquele contra quem o direito pode ser exercido.

Ora, como se refere na matéria dada como assente a citação para oposição teve lugar no dia 26.09.2006, não se mostrando que o ora oponente tenha tido conhecimento anteriormente, da dívida contra ele executada.

Assim verifica-se que à data da citação já há muito havia decorrido o prazo dos seis meses previsto no artº 10º da Lei 23/96 de 26.07, pelo que a divida exequenda se mostra prescrita [fim de citação].

E julgamos que, no ponto, decidiu bem a sentença recorrida, fazendo boa interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96 de 26 de Julho.

No entanto, retira-se do ponto 2. do probatório que a dívida em causa, para além de se referir a fornecimento de água, é proveniente também de «adicionais» –, cujo regime prescricional não é, necessariamente, o da Lei n.º 23/96 de 26 de Julho.

Assim sendo, em relação a esses «adicionais», não pode afirmar-se que ocorre a prescrição da obrigação do respectivo pagamento, sem se determinar e conhecer a natureza de tais «adicionais».

Razão por que se impõe que a decisão da matéria de facto deva ser ampliada no sentido de esclarecer a natureza dos falados «adicionais» e precisar e fazer a destrinça destes quantitativos dos quantitativos referentes a fornecimento de água, de molde a constituir a base suficiente para a correcta decisão de direito, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil.

E, então, havemos de convir que a *prescrição da obrigação de pagamento de serviços de fornecimento de água* se opera ao fim de seis meses, contados do momento da prestação do respectivo serviço (do primeiro dia do mês sequente ao do respectivo fornecimento), nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 23/96 de 26 de Julho.

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

E, assim, se o *título executivo* se refere, num montante único e indiscriminado, a fornecimento de água e a «adicionais», há que apurar a *natureza* de tais «adicionais», sem o que não pode proceder-se à apreciação da *prescrição da obrigação* respectiva.

3. Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se em tal medida, para ampliação da matéria de facto, a sentença recorrida que, no demais, se confirma.

Custas pela recorrente, na porção em que decaiu, fixando a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. – *Jorge Lino* (relator) - *Brandão de Pinho* - *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Sucursal de Sociedade Estrangeira. Estabelecimento Estável. Personalidade Jurídica. Personalidade Tributária. Responsabilidade por dívidas. Património Autónomo.

Sumário:

I — As sucursais de sociedade comercial estrangeira que disponham de uma instalação fixa em Portugal através da qual é exercida uma actividade comercial, industrial ou agrícola integram-se no conceito de «estabelecimento estável», referido no art.º 5.º do CIRC, analogicamente aplicável no âmbito do IVA.

II — A «personalidade tributária» ou «personalidade jurídica tributária» é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica.

III — A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica, designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação.

IV — A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «extensão da obrigação de imposto», na terminologia do art.º 4.º, do CIRC, sujeitando as sociedades estrangeiras a tributação nacional apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional.

V — Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «estabelecimento estável» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou.

VI — Assim, nas relações com terceiros, não há qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram directamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afectos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram directamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.

VII — O conceito de património autónomo no âmbito do direito tributário, não se reporta, como no direito civil, a um regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas, mas sim e apenas a um regime especial de tributação que se reconduz a que uma determinada massa de bens e direitos seja submetida a um regime unitário e autónomo para efeitos de determinação da extensão da tributação.

VIII — Assim, a sociedade-mãe de sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução é responsável pelo pagamento das dívidas fiscais derivadas da actividade desta.

IX — Consequentemente, improcede a oposição a execução fiscal deduzida pela sociedade-mãe, com fundamento enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, pois aquela, apesar de não figurar nos títulos executivos, é responsável pelo pagamento da dívida.

Processo n.º: 200/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Sociedade Espanhola de Montagens Industriales, SA.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MONTAJES INDUSTRIALES, SA, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto oposição a uma execução fiscal que contra si reverteu por dívidas de IVA liquidadas a uma sua sucursal.

A oposição foi julgada procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*1. Julgou a douta sentença recorrida, **procedente,** a oposição deduzida contra o processo de execução fiscal n.º 3182200401004204, a correr termos no Serviço de Finanças do Porto (6), por dívidas relativas a IVA e JC do ano de 1999, no montante total de € 738.091.27. em que é devedora a "**SUCURSAL EM PORTUGAL DA SOCIEDADE ESPANHOLA SEMI, SA",** determinando em consequência, a extinção da cobrança relativamente à oponente.*

2. Para assim decidir, considerou o Tribunal, que para além de não figurar no título executivo, a oponente, não pode ser responsável pelo pagamento da dívida, concluindo pela ***ilegitimidade*** *desta para a execução, aderindo à tese da oponente na defesa da sua ilegitimidade decorrente do facto de nas certidões de dívida apenas constar o nome da sua* ***sucursal*** *em Portugal e não o seu, e que, sendo uma entidade com* ***personalidade tributária*** *distinta da sucursal, não é responsável pela dívida exequenda.*

3. Segundo o sentenciado, a circunstância de, a sucursal exercer a sua actividade em Portugal, independente da casa mãe, confere-lhe não só personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária independentes, mas também ***personalidade jurídica,*** *e como tal, a sociedade dominante, com sede em Madrid, apenas poderia ser responsabilizada pelas dívidas da sucursal geradas em Portugal, em sede subsidiária, após a reversão.*

4. É quanto a este entendimento, que se manifesta a nossa discordância com o doutamente sentenciado, porquanto, salvo o devido respeito, não estabelece a necessária distinção entre "personalidade tributária" e "personalidade jurídica".

5. Diversamente, a A.T. entende que, as sucursais de sociedades não residentes, constituem estabelecimentos estáveis da sociedade de que são mero prolongamento, sendo sujeitos passivos de IRC e IVA (cfr. artºs 1º e 2º do CIVA), relativamente aos rendimentos e pelas operações praticadas em Portugal, gozam de personalidade tributária, personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária carecendo contudo, de ***personalidade jurídica*** *própria, distinta da sociedade principal- cfr. artºs 2º, n.º l, alínea b) e c) e 5º, nºs l e nº2 alínea b) do CIRC, artºs 1º e 2º do CIVA, artº 15º da LGT e artº 30, nºs l e 2 do CPPT.*

6. Não sendo pessoas colectivas distintas da sede, as agências ou ***sucursais,*** *tanto de sociedades estrangeiras como de sociedades nacionais, revestindo a natureza jurídica de meros* ***estabelecimentos comerciais,*** *dada a inexistência de património da sucursal- que aliás, motivou o pedido de cobrança da dívida à oponente para a* ***Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança,*** *accionado ao abrigo do artº 7º da Directiva 76/308/CEE,- a oponente é parte legítima para a execução como responsável* ***originária*** *(e não em* ***sede subsidiária*** *como revertida), por ser a responsável pela dívida contraída através da sua sucursal, sendo nesta medida irrelevante, a circunstância de não figurar no título executivo.*

7. A douta sentença sob recurso padece assim de ***erro de julgamento*** *na subsunção dos factos ao direito, mostrando-se violadas as disposições legais supracitadas.*

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

A Impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A. As razões aduzidas pela Fazenda Pública contra a decisão recorrida partem de pressupostos erróneos, donde - e em consequência - são retiradas erradas conclusões, devendo, por isso, improceder totalmente o recurso interposto, mantendo-se a douta decisão recorrida.

B. Na verdade, o único argumento aduzido pela Fazenda Pública contra a decisão proferida pelo Tribunal a quo reside no facto de, em seu entender, a circunstância de a sucursal não dispor de personalidade jurídica legitimar a responsabilização, a título principal, da SEMI pelas dívidas tributárias da sua sucursal em Portugal.

C. A verdade todavia, é que o facto de a sucursal portuguesa da SEMI ser desprovida de personalidade jurídica, não tem a virtualidade de responsabilizar a SEMI pelas dívidas contraídas pela sucursal, pois a legislação fiscal reconhece personalidade tributária às sucursais e, nesse sentido, responsabiliza-as pelas respectivas dívidas como se de um estabelecimento independente se tratasse.

D. O direito fiscal atribui às sucursais personalidade tributária e judiciária tributária autónoma, o que significa que elas são sujeitos activos e passivos de relações tributárias e únicas titulares dos direitos e deveres tributários correspondentes.

E. O reconhecimento de personalidade tributária às sucursais e o seu tratamento fiscal como estabelecimento independente, permite concluir, com certeza, que a responsabilidade pelas respectivas dívidas tributárias recai - em exclusivo - sobre as sucursais ou, eventualmente, sobre o seu gerente em sede de reversão, em nada relevando para este efeito o reconhecimento - ou não - de personalidade jurídica às sucursais enquanto estabelecimentos estáveis.

F. Ademais, a sucursal enquanto estabelecimento estável traduz-se num património autónomo na óptica do Direito Fiscal, razão pela qual só responde por dívidas próprias e só ela responde por essas dívidas, resultando, por isso, manifesta a ilegitimidade da SEMI, tal como oportunamente invovado.

G. Com efeito, a qualificação da sucursal como património autónomo pressupõe, por um lado, que a massa patrimonial que lhe está afecta só responda pelas dívidas por si contraídas, e não já por quaisquer outras dívidas do respectivo titular e, por outro lado, que o património principal ou geral deste último não responda, em caso algum, pelas obrigações de que é titular a sucursal.

H. Com efeito, a ilegitimidade da SEMI para a presente execução resulta, não só da atribuição de personalidade tributária à sucursal portuguesa, mas, igualmente, da natureza jurídica de património

autónomo que a mesma assume no seio dos demais patrimónios de que a SEMI é titular, razão pela qual bem andou o Tribunal a quo ao considerar que, ao invés de cobrar as dívidas resultantes da presente execução à SEMI, a Fazenda Pública deveria "encetar diligências no sentido de confirmar os nomes e moradas dos seus representantes para assim iniciar todo o processo de reversão".

Nestes termos deverá improceder totalmente o presente recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida.

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

Na sentença recorrida fez-se boa interpretação do quadro legal aplicável, na linha do parecer do Ministério Público a fls. 178 e seguintes e com respaldo em doutrina e jurisprudência, que cita.

Como assim, no caso dos autos, a sociedade-mãe Recorrida não é responsável subsidiária (responsável subsidiário seria o gerente da sucursal devedora) e, muito menos, responsável originária, como sustenta a Recorrente Fazenda Pública.

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:

A). Em 08/01/2004 foi instaurada execução fiscal n.º 3182200401004204, contra Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, S.A., contribuinte n.º 974772178, por dívidas de IVA e juros compensatórios, referentes ao ano de 1999, conforme as certidões constantes da informação de fls. 112 e 113 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

B). Em 23/02/2004 e 01/03/2004 foram remetidas as respectivas citações tendo estas sido devolvidas pelos CTT com a indicação "desconhecido", cf. informação de fls. 112 dos autos.

C). Em 18/05/2004 foi extraído mandato de penhora dos bens da executada, cf. informação de fls. 140.

D). Em 19/11/2004 foi redigido o auto de diligências do mandado de penhora, onde constavam os seguintes factos:

"1º A firma executada já não exerce a sua actividade no local indicado.

2º A firma em causa não possui bens na área deste Serviço de Finanças e desconhece-se se existem outros fora da área deste Serviço.

3º- É responsável pela sucursal o Sr. Javier Perez Cortezón, de nacionalidade espanhola, maior, solteiro, residente para este efeito na Rua João de Barros, n.º 313, apartamento 01-4150, Porto e possuidor do bilhete de identidade n.º 32422213-X, pelo que se propõe a reversão para este responsável da firma executada.",

cf. informação de fls. 140 e documentos de fls. 133 a 138 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

E). Em 25/02/2005 foi solicitada à Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança que se procedesse à cobrança da dívida, cf. informação de fls. 141 e documento de fls. 21 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

F). No documento supra descrito consta o seguinte:

"Para os devidos efeitos, junto tenho a honra de remeter a V. Ex.ª um pedido de cobrança relativo a Sociedade Española de Montajes Industriales, S.A., com sede em Calle Barquillo, 19, Madrid, acompanhado das respectivas certidões de dívida e mapas resumo efectuadas pelo local Serviço de Finanças de Porto-6.

O devedor principal (Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA) não possui bens penhoráveis para pagamento da dívida, pelo que a mesma deverá ser cobrada à sociedade dominante. (…)", *cf. fls. 21.*

G). Em 23/06/2005, pelo Conselho de Administração da Sociedad Española de Montajes Industriales, S.A., foi deliberado constituir uma sucursal em Portugal com domicílio na rua João de Barros, n.º 313, apartamento 01, no Porto, cf. documento de fls. 75 dos autos.

H). A sociedade "Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA, foi constituída com vista a realizar um contrato de empreitada de colocação de antenas transmissoras da "Optimus", cf. depoimento de testemunha.

I). O responsável da "Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA era o Sr. Javier Pérez Cortezón, cf. fls. 75 e depoimento de testemunha.

J). Durante a sua actividade a Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA, não cumpriu com as suas obrigações fiscais, cf. depoimento de testemunha.

L). Em 26/05/2005 foi a oponente notificada para efectuar pagamento do imposto em causa nos autos através da Agência Tributária de Madrid, fls. 18 a 20 dos autos.

3 – A questão é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se uma sociedade com sede no estrangeiro que dispõe de uma sucursal com estabelecimento estável em Portugal pode ser responsabilizada por dívidas de IVA imputadas à actividade desta em Portugal.

Na sentença recorrida deu-se resposta negativa a esta questão.

No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública sustenta que a Sociedade-Mãe é responsável originária pela dívida, e não subsidiária, pelo pagamento das dívidas de IVA da sua sucursal que são objecto de cobrança coerciva, acentuando a falta de personalidade jurídica das sucursais.

4 – A Oponente é uma sociedade comercial sem sede nem direcção efectiva em território português que desenvolveu em Portugal a sua actividade através de uma sucursal, que dispôs de uma instalação fixa, na cidade do Porto. ([1])

O Código do IVA, embora faça várias referências ao conceito de «*estabelecimento estável*» [artºs 2.º, n.º 1, alíneas e) e g), 6.º, n.ºs 4, 6, 8, 9 e 10, 29.º, n.ºs 1 e 2, 35.º, n.ºs 9 e 12, 52.º, n.ºs 2, 5 e 6, 70.º, n.ºs 3 e 4, 71.º, n.º 11, 84.º, n.º 2] não fornece a respectiva definição.

A LGT também usa esse conceito nos artºs 19.º, n.º 1, alínea b), e 27.º, n.º 1, mas também não define o conceito.

A definição desse conceito de «*estabelecimento estável»* consta, porém, do art.º 5.º do CIRC, que deverá ser aplicado por analogia também para efeitos de IVA, pois não se vislumbra qualquer razão para ser utilizado um conceito distinto.

À face deste art.º 5.º do CIRC, as sucursais que disponham de uma instalação fixa através da qual é exercida uma actividade comercial, industrial ou agrícola integram-se nesse conceito de estabelecimento estável.

A Sexta Directiva (n.º 77/388/CEE, de 17-5-1977), relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, também não define o conceito de estabelecimento estável, mas o conceito que vem sendo adoptado pela jurisprudência do TJCE é semelhante a este, considerando-se que «*um estabelecimento de uma sociedade num Estado-Membro que não o da sede da sua actividade económica só pode ser considerado lugar das suas prestações de serviços, na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, quando apresente um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis, de modo autónomo, as prestações de serviços consideradas*» (Colectânea da Jurisprudência, 1997, página I-04383).

A sucursal referida nos autos, que levou a cabo uma actividade de prestação de serviços (colocação de antenas), que se enquadra no âmbito do IRC (art.º 3.º, n.º 4, do CIRC), e dispôs de uma instalação fixa, satisfaz estes requisitos, pelo que deve ser considerada como «*estabelecimento estável*».

Aliás, as partes estão de acordo quanto à atribuição da qualificação de «*estabelecimento estável*» à referida sucursal, pelo que é um ponto que deve considerar-se processualmente assente.

5 – O art.º 15.º da LGT estabelece que «*a personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*».

Nos termos do n.º 2 do art.º 16.º da mesma Lei, «*salvo disposição legal em contrário, tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária*»

Nos termos do n.º 3 do art.º 18.º da mesma Lei, «*o sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*».

A «*personalidade tributária*» ou «*personalidade jurídica tributária*» ([2]) é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica. ([3]) «*Onde existir um centro de imputação de relações ou actividades económicas tributárias, aí deverá haver lugar ao reconhecimento de uma personalidade tributária*». ([4])

Porém, o alcance da atribuição da personalidade jurídica tributária é relevante exclusivamente para efeitos de tributação, para determinação das obrigações fiscais não transformando as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas, para efeitos das suas relações com os devedores.

A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica, designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação, justificada por razões de equidade na repartição interestadual de receitas fiscais, que se reconduz a que a entidade sem personalidade jurídica seja tratada como se fosse um ente distinto da pessoa singular ou colectiva que o cria, para efeitos da determinação da tributação que deve incidir sobre a sua actividade em Portugal.

Isto é, a atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «*extensão da obrigação de imposto*», na terminologia do art.º 4.º, do CIRC, em cujo n.º 2 se refere que «*as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos*».

Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «*estabelecimento estável*» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou.

Assim, nas relações com terceiros, inclusivamente a administração tributária, não há qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram directamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afectos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram directamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.

Quando se fala em «*património autónomo*» para efeitos de direito tributário, não é com o sentido que o conceito de património autónomo assume para efeitos do direito civil, que se traduz num regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas ([5]).

No âmbito do direito tributário, «*o que imprime a separação ou autonomia, ao património em causa, não é a sua afectação especial, nem carácter separado da sua administração,* **nem a sua sujeição a um dado regime de responsabilidade por dívidas**, *mas o facto de a lei submeter uma massa de bens e direitos a um tratamento fiscal unitário*». (,..) *«A autonomia patrimonial de Direito Tributário – e que é vulgarmente designada por "equiparação a empresa independente" – revela-se enquanto a lei submete a tributação independente os lucros que lhe são directamente imputáveis, ao invés de tributar a pessoa colectiva no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no estrangeiro por cada um dos rendimentos isolados que auferir, através da retenção na fonte*». (sublinhado nosso) ([6])

«*Todavia, entre nós, a autonomia patrimonial dos estabelecimentos não conduziu à atribuição de personalidade jurídica, para efeitos fiscais, de tal sorte que* **o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes**. *Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, e o artigo 2.º do CIRC, consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável, em, si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou colectivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares*». ([7])

É, efectivamente, o que, quanto às pessoas colectivas (que é o que aqui interessa), resulta da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto «*as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS*».

6 – Este regime de autonomia patrimonial para efeitos tributários é transponível para o regime do IVA, no que concerne à incidência subjectiva.

Na verdade, desde logo, sendo o regime que se referiu o aplicável em matéria de IRC, a conclusão de que relativamente ao IVA haveria um regime diferente só poderia resultar de normas especiais relativas a este imposto que, com congruência duvidosa, permitissem vislumbrar que o estabelecimento estável seria um sujeito passivo para efeitos deste imposto.

Ora, no CIVA não há qualquer disposição de que se possa concluir que a autonomia que é reconhecida para efeitos tributários exceda a determinação da incidência objectiva do imposto nem que permita qualificar o estabelecimento estável como entidade patrimonial autónoma para efeitos de responsabilidade por dívidas.

Por isso, desde logo, estar-se-á perante a falta de suporte normativo para atribuir ao estabelecimento estável a potencialidade para ser sujeito passivo de IVA.

Mas, para além disso, há elementos normativos que apontam manifestamente em sentido de ele não ter essa potencialidade.

O art.º 2.º do CIVA, apesar de apenas referir como sujeitos passivos do imposto pessoas singulares e colectivas, não é decisivo para concluir que o estabelecimento estável não é sujeito passivo, pois a qualidade de sujeito passivo pode ser reconhecida a entidades sem personalidade jurídica. ([8])

Mas, há várias disposições do CIVA que aludem a «*sujeitos passivos*», «*transmitentes*», «*adquirentes*» e «*prestadores*» referindo-se à circunstância de eles disporem ou não de estabelecimento estável em território nacional [artºs 2.º, n.º 1, alíneas g) e h), 6.º, n.ºs 4, 6, 8, 9, 10, alínea b), e 22 alíneas a), b) e c), 29.º, n.ºs 1 e 2, e 35.º, n.ºs 9 e 12, 52.º, n.ºs 3, 5 e 6, e 70.º, n.ºs 3 e 4, e 84.º, n.º 2] que revelam claramente que o «*sujeito passivo*», «*transmitente*», «*adquirente*» ou «*prestador*» não é o próprio estabelecimento estável.

À mesma conclusão se chega à face do art.º 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que, ao referir o lugar onde o prestador dos serviços tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual, inequivocamente deixa perceber que o prestador é a pessoa singular ou colectiva detentora do estabelecimento estável e não este.

7 – Conclui-se, assim, que a Oponente, como sociedade-mãe da sua sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução, é responsável pelo pagamento da dívida exequenda e o seu património constitui garantia geral dos créditos tributários originados pela actividade desta (art.º 50.º, n.º 1, da LGT).

O facto de ter sido dirigida inicialmente a execução contra a sucursal não constitui qualquer irregularidade, pois as sucursais de sociedades sem sede ou direcção efectiva em território português têm personalidade tributária e, consequentemente, têm personalidade judiciária tributária (art.º 3.º, n.º 1, do CPPT) e capacidade judiciária (n.º 3 do mesmo artigo).

Porém, pelo que se referiu, a sociedade, que é o sujeito passivo das dívidas de IVA liquidadas relativamente à actividade da sucursal, é responsável pelo pagamento dessas dívidas, como devedora originária, pelo que tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do art.º 153.º, n.º 1, do CPPT.

Por isso, improcede a oposição, quanto ao invocado fundamento enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º, pois a Oponente, apesar de não figurar nos títulos executivos, é responsável pelo pagamento da dívida.

8 – A Oponente invocou ainda outro fundamento de oposição à execução fiscal, que enquadra na alínea e) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, afirmando nunca ter sido notificada das liquidações adicionais de IVA subjacentes aos títulos executivos.

No caso em apreço, esta questão não foi apreciada na sentença recorrida, por ter sido considerada prejudicada pela solução dada à questão da verificação de uma situação enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, que justificou o julgamento de procedência da oposição (parte final da sentença, a fls. 201).

De harmonia com o disposto no art.º 715.º, n.º 2, do CPC, aplicável aos recursos em que o Tribunal superior tem meros poderes de revista (art.º 726.º, n.º 1, do mesmo Código) «*se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários*».

No caso dos autos, a matéria de facto fixada não permite apreciar esta questão, pois não há na sentença recorrida qualquer indicação sobre se foram notificadas à ora Oponente ou à sua sucursal as liquidações adicionais referidas e, em caso afirmativo, a data em que o foram.

Pelo exposto, improcedendo a oposição pelo fundamento enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, impõe-se a baixa do processo à 1.ª instância, para apreciação da questão suscitada relativamente ao fundamento que a Oponente enquadrou na alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo. ([9])

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar improcedente a oposição quanto ao fundamento enquadrado pela Oponente na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT;

– ordenar a baixa do processo à 1.ª instância, a fim de ser apreciada a questão suscitada pela Oponente relativa ao fundamento de oposição que enquadrou na alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo.

Custas do presente recurso jurisdicional pela Oponente, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) Embora estes factos não constem da matéria de facto arrolada na parte a isso destinada da sentença recorrida, eles constam da parte de apreciação jurídica e não são questionados pelas partes.

([2]) Utilizando esta expressão, pode ver-se DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 2.ª edição, páginas 364-365.

([3]) Obra citada, páginas 365 e seguintes.

([4]) RUBEN A. CARVALHO e FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, Código de Processo das Contribuições e Impostos, Volume I, 2.ª edição, página 112.

([5]) Segundo MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral do Direito Civil, volume I, páginas 218-219, património autónomo é o «conjunto patrimonial a que a ordem jurídica dá um tratamento especial, distinto do restante património do titular, sob o ponto de vista da responsabilidade por dívidas».

([6]) ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional, 2.ª edição, página 326.

([7]) Autor e Obra Citados.

([8]) Reconhecendo que o conceito de sujeito passivo de IVA, para efeitos do art. 4.º, n.º 1, da 6.ª Directiva, não abrange apenas pessoas singulares e colectivas, podendo ser aplicado também a entidades desprovidas de personalidade jurídica, pode ver-se o acórdão do TJCE de 27-1-2000, processo n.º C-23/98, Colectânea da Jurisprudência, 2000, página I-00419.

([9]) Não significa isto que se entenda que, a existir a falta de obrigação tributária invocada, se esteja perante uma fundamento enquadrável naquela alínea e).

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Oposição de julgados. Identidade de questões jurídicas e factuais. Reclamação para a conferência do despacho do relator.

Sumário:

I — Do despacho do relator que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT, pode o recorrente reclamar para a conferência, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º CPC, requerendo que sobre tal matéria seja proferido acórdão.

II — Os pressupostos da oposição de acórdãos susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º CPPT reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo e factual substancialmente idêntico.

III — Para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas.

IV — Não existe, assim, oposição de julgados se no acórdão recorrido estava em apreciação a sujeição ou não a contribuição autárquica de determinadas parcelas de terreno e no acórdão fundamento o que se discutia era ou não a possibilidade de construir em lote cuja operação de loteamento já caducara.

V — Também não existe oposição de julgados se ambos os arestos aceitaram a fundamentação por remissão, só que, perante realidades distintas, se concluiu num que a decisão se mostrava devidamente fundamentada e no outro não.

Processo n.º 766/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, SA.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Banco Comercial Português, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão deste Tribunal de 28/11/2007 dele veio interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo do disposto nos artigos 284.º CPPT e 27.º, n.º 1, alínea b) ETAF, com fundamento em oposição de julgados, quanto às seguintes questões:

a) Efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento, com base em oposição com o decidido no Ac. STA de 2002.10.09, Proc.º 0443/02;

b) Falta de fundamentação dos actos impugnados, com base em oposição com o decidido no Ac. STA de 1989.12.14, AD 341/680.

Por despacho de 11/02/2008 do Juiz Relator dos presentes autos foi o recurso interposto julgado findo por não se verificar a alegada oposição de acórdãos.

Inconformada com tal despacho, vem agora a recorrente, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º CPC, requerer que seja proferido acórdão sobre a matéria nele decidida, julgando-se verificada a oposição de acórdãos, e ordenando-se a notificação dos recorrente e recorrido para alegarem, nos termos e no prazo referido no n.º 3 do artigo 282.º CPPT.

Alega, para tanto, em síntese que:

1. Em primeiro lugar, contrariamente ao decidido no despacho em análise, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 2002.10.09, julgaram de forma oposta a questão dos efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento.

2. Em segundo lugar, contrariamente ao decidido no despacho em análise, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 1989.12.14, julgaram de forma oposta a questão da fundamentação de actos administrativos.

3. Em terceiro lugar, as situações de facto subjacentes aos arestos sub judice são coincidentes no essencial, não tendo as soluções opostas relativamente às mesmas questões fundamentais de direito sido determinadas pelas particularidades de cada caso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência.

II – É do seguinte teor o despacho reclamado:

«*Banco Comercial Português, SA, recorrente nos presentes autos, não se conformando com o acórdão deste Tribunal de 28/11/2007, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo do disposto nos artigos 284.º CPPT e 27.º, n.º 1, alínea b) do ETAF, com fundamento em oposição de julgados, quanto às seguintes questões:*

a) Efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento, com base em oposição com o decidido no Ac. STA de 2002.10.09, Proc.º 0443/02;

b) Falta de fundamentação dos actos impugnados, com base em oposição com o decidido no Ac. STA de 1989.12.14, AD 341/680.

Alega, para tanto, em síntese que:

1.º- O douto Acórdão recorrido, de 2007.11.28, e os Acórdãos fundamento, de 2002.10.09 e de 1989.12.14, decidiram, respectivamente, sobres as seguintes questões jurídicas fundamentais:

a) Efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento (v. Ac. STA de 2002.10.09, Proc. 0443/02, publicado em www.dgsi.pt);

b) fundamentação de actos administrativos (v. Ac. STA de 1989.12.14, AD 341/680).

2.º- As situações de facto subjacentes aos arestos sub judice são coincidentes no essencial, não se verificou qualquer alteração substancial da regulamentação e princípios jurídicos aplicáveis e não foram as particularidades de cada caso que determinaram as soluções opostas relativamente às mesmas questões fundamentais de direito (cfr. Ac. do STA de 1983.11.24, da Secção de Contencioso Administrativo, publicado no Apêndice ao Diário da República, 1983, p.p. 4706 e segts.).

3.º- O acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 2002.10.09, consagraram soluções opostas, pois no acórdão recorrido decidiu-se que, apesar da declaração de caducidade do alvará de loteamento, o recorrente teria adquirido e seria proprietário de lotes decorrentes daquela operação urbanística, física e juridicamente delimitados, e no Acórdão fundamento decidiu-se, de acordo com tese oposta, que, tendo o loteamento caducado, deixou de produzir quaisquer efeitos jurídicos, inexistindo quaisquer lotes individualizados e autónomos.

4.º- O acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 1989.12.14, consagraram soluções opostas, pois no acórdão recorrido, considerou-se que o acto impugnado "assumiu a fundamentação constante do projecto de despacho elaborado em 29/6/04" e que este enuncia "de uma forma clara, suficiente e congruente (...) os fundamentos de facto e de direito que determinaram o sentido da decisão", apesar de não indicar quaisquer razões de facto ou de direito para a classificação dos prédios do recorrente como terrenos para construção e não ponderar as consequências jurídicas das referidas declarações de incompatibilidade, substituição e caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, enquanto que no acórdão fundamento se decidiu de acordo com a tese oposta, concluindo-se que sendo necessário "analisar se é suficiente a fundamentação para que remete o despacho, constante da informação em que este se apoia", esta é insuficiente quando aí apenas se invoquem "alguns factos (...) e, como direito, a citação de uma norma".

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer o seguinte:

1.º- Quanto à questão efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento

No douto Acórdão recorrido foi julgado que, para efeitos de contribuição autárquica, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nele incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ..., que os prédios em questão nos autos constituem parte dos lotes de terreno para construção a que o prédio rústico identificado na alínea A) do probatório deu origem e que a declaração de incompatibilidade, substituição e caducidade não foram impeditivas da concretização da aquisição das fracções de terreno em causa, que se revestem de autonomia física, jurídica e económica.

Mais julgou o douto Acórdão que, "tratando-se de licença para a realização de operações de loteamento ou de obras de urbanização, a caducidade por motivo de obras suspensas ou abandonadas não produz efeitos relativamente aos lotes para as quais haja sido aprovado pedido de licenciamento ou de autorização das obras de edificação neles previstas (n.º 7 do artigo 71.º do DL 555/99, de 16/12).

Considera, assim, o douto Acórdão que, para efeitos de contribuição autárquica a relevância da qualificação do terreno declarado no título aquisitivo.

Isto é, o douto Acórdão decidiu sobre a qualificação de terrenos para efeitos do Código da Contribuição Autárquica.

Diferentemente, no douto Acórdão fundamento, proferido no recurso n.º 443/02, decidiu sobre os efeitos da caducidade do licenciamento e do alvará de loteamento sobre a possibilidade do licenciamento de construção ao abrigo desse loteamento.

Pelo que são diferentes as questões de direito julgadas no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento, não se verificando a alegada oposição de acórdãos quanto a esta questão.

2.º- Quanto à questão de falta de fundamentação do acto recorrido

O douto acórdão recorrido considerou que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa assumiu a fundamentação constante do projecto de despacho elaborado em 29/6/04, onde de uma forma clara, suficiente e congruente se enunciam os fundamentos de facto e de direito que determinam o sentido da decisão, em termos que permitem ao seu destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

Quanto a esta questão não é divergente o entendimento do douto Acórdão fundamento de 14.12.89 (341/680) na medida em que, analisando a informação para que remete o despacho aí em causa, se pronuncia no sentido de que a informação não é de molde a dar a conhecer aos interessados os motivos por que se decidiu de certa maneira.

Pelo que quanto a esta questão não houve decisão em oposição.

Vejamos. Os pressupostos da oposição de acórdãos, susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, pressuposto que já foi verificado aquando da admissão do presente recurso, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo substancialmente idêntico e subjacentes situações fácticas idênticas.

São duas as questões que a recorrente invoca ter o acórdão recorrido decidido em oposição com anteriores acórdãos deste STA:

a) efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento;

b) fundamentação de actos administrativos.

Quanto à primeira questão, alega a recorrente terem o acórdão recorrido e o acórdão fundamento consagrado soluções opostas, pois no acórdão recorrido ter-se-á decidido que, apesar da declaração de caducidade do alvará de loteamento, o recorrente teria adquirido a propriedade de lotes decorrentes daquela operação urbanística, física e juridicamente delimitados, enquanto no acórdão fundamento se terá decidido que, tendo o loteamento caducado, deixou este de produzir quaisquer efeitos jurídicos, inexistindo quaisquer lotes individualizados e autónomos.

Todavia, como se constata da leitura dos dois acórdãos em confronto, não estamos perante a mesma questão.

Com efeito, o que se decidiu no acórdão recorrido foi a questão de saber se determinadas parcelas de terreno, física e juridicamente delimitadas, quer no título aquisitivo, quer no alvará de loteamento, situadas em aglomerado urbano, em local onde não é vedada a construção, estariam ou não abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA, e, como tal, sujeitas a contribuição autárquica, nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1, als. c) e d), 3 e 4 do mesmo CCA, ainda que tivesse já caducado o respectivo alvará de loteamento em que tais parcelas se inseriam.

Já no acórdão fundamento o que se decidiu foi os efeitos de caducidade do licenciamento e do alvará de loteamento sobre a possibilidade do licenciamento de construção ao abrigo desse loteamento, tendo-se concluído que, se o loteamento caducou a propriedade não está dividida em lotes para o efeito da construção, e sendo assim a recorrente não podia aspirar a edificar a pretendida moradia.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido estava em apreciação a sujeição ou não a contribuição autárquica de determinadas parcelas de terreno, no acórdão fundamento o que se discutia era ou não a possibilidade de construir em lote cuja operação de loteamento já caducara.

E, assim sendo, não se pode concluir, como pretende a recorrente, que se tenham consagrado soluções opostas quando a questão a dirimir não era a mesma.

Por outro lado, também relativamente à segunda das questões enunciadas não assiste razão à recorrente.

Na verdade, tendo o acórdão recorrido considerado que a decisão da reclamação graciosa ao assumir a fundamentação constante do projecto de despacho, no qual de uma forma clara, suficiente e congruente se enunciavam os fundamentos de facto e de direito que determinaram o sentido da decisão, em termos que permitiam ao seu destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente, se considerava devidamente fundamentada, não se vê em que tal solução seja divergente da adoptada no acórdão fundamento, no qual, analisando a informação para que remetia o despacho em causa, se concluiu que esta não era de molde a dar a conhecer aos interessados os motivos por que se decidira de certa maneira.

Pelo contrário, ambos os arestos aceitaram a fundamentação por remissão, só que, perante realidades distintas, se concluiu num que a decisão se mostrava devidamente fundamentada e no outro não, sem que haja nesse procedimento decisões em oposição.

Razão por que, relativamente a qualquer das questões enunciadas, se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

Termos em que, face ao exposto, se decide, por não haver oposição, considerar o recurso findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em metade.

Notifique. DN.»

III – Vem a recorrente BCP, SA, requerer que seja proferido acórdão que, contrariamente ao despacho reclamado, reconheça que o acórdão desta Secção de 28/11/07, proferido nos presentes autos, consagrou soluções opostas à constante dos acórdãos fundamento que identifica para idênticas questões jurídicas fundamentais que não foram determinadas pelas particularidades de cada caso.

Como se diz no despacho reclamado, os pressupostos da oposição de acórdãos, susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, pressuposto que já foi verificado aquando da admissão do presente recurso, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo substancialmente idêntico e subjacentes situações fácticas idênticas.

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar tal recurso a oposição entre soluções expressas, como vem sendo uniformemente exigido pelo STA, exigência esta que é formulada com base na referência a «solução oposta» inserta nos artigos 22.º, alíneas a), a´) e a´´), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b´), e 30.º, alíneas b) e b´) do ETAF (v. acórdão de 16/4/2008, no recurso 797/07).

São duas as questões que a recorrente invoca ter o acórdão recorrido decidido em oposição com anteriores acórdãos deste STA:

- efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento;
- fundamentação de actos administrativos.

Quanto à primeira questão, alega a recorrente que a questão fundamental de direito efectivamente apreciada e decidida tanto pelo acórdão recorrido como pelo acórdão fundamento foi a dos efeitos da declaração de caducidade do alvará de loteamento, tendo-se entendido, no acórdão recorrido, que apesar de o loteamento se encontrar caducado continuou a produzir efeitos jurídicos, atribuindo-se relevância a negócio jurídico realizado posteriormente, enquanto no acórdão fundamento, de 2002.10.09, se entendeu que se o loteamento caducou não é possível relativamente a tais pretensos lotes ou parcelas qualquer aproveitamento ou a realização de operações ou negócios jurídicos.

Todavia, como se constata da leitura dos dois acórdãos em confronto, não estamos perante a mesma questão jurídica a dirimir.

Com efeito, como se salienta no despacho reclamado, «*o que se decidiu no acórdão recorrido foi a questão de saber se determinadas parcelas de terreno, física e juridicamente delimitadas, quer no título aquisitivo, quer no alvará de loteamento, situadas em aglomerado urbano, em local onde não é vedada a construção, estariam ou não abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA, e, como tal, sujeitas a contribuição autárquica, nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1, als. c) e d), 3 e 4 do mesmo CCA, ainda que tivesse já caducado o respectivo alvará de loteamento em que tais parcelas se inseriam.*

Já no acórdão fundamento o que se decidiu foi os efeitos de caducidade do licenciamento e do alvará de loteamento sobre a possibilidade do licenciamento de construção ao abrigo desse loteamento, tendo-se concluído que, se o loteamento caducou a propriedade não está dividida em lotes para o efeito da construção, e sendo assim a recorrente não podia aspirar a edificar a pretendida moradia.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido estava em apreciação a sujeição ou não a contribuição autárquica de determinadas parcelas de terreno, no acórdão fundamento o que se discutia era ou não a possibilidade de construir em lote cuja operação de loteamento já caducara.».

Sendo que o que é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados é a oposição entre soluções expressas e que "a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos" (Jorge Sousa e Simas Santos, in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, págs. 424 e 425).

Como se decidiu no Acórdão deste STA de 18/2/98, in rec. n.º 28.637, "para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas".

E, assim sendo, não se pode concluir, como pretende a recorrente, que se tenham consagrado soluções opostas quando a questão a dirimir não era a mesma.

Também relativamente à segunda das questões enunciadas não assiste razão à ora reclamante.

Na verdade, como se deixou dito no despacho reclamado, «… *tendo o acórdão recorrido considerado que a decisão da reclamação graciosa ao assumir a fundamentação constante do projecto de despacho, no qual de uma forma clara, suficiente e congruente se enunciavam os fundamentos de facto e de direito que determinaram o sentido da decisão, em termos que permitiam ao seu destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente, se considerava devidamente fundamentada, não se vê em que tal solução seja divergente da adoptada no acórdão fundamento,* (de 1989.12.14), *no qual, analisando a informação para que remetia o despacho em causa, se concluiu que esta não era de molde a dar a conhecer aos interessados os motivos por que se decidira de certa maneira.*

Pelo contrário, ambos os arestos aceitaram a fundamentação por remissão, só que, perante realidades distintas, se concluiu num que a decisão se mostrava devidamente fundamentada e no outro não, sem que haja nesse procedimento decisões em oposição.».

Razão por que, relativamente a qualquer das questões enunciadas, se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

E, se assim é, é, pois, de confirmar o despacho do juiz relator que decidiu, por esse motivo, considerar o presente recurso findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar o presente recurso findo, por não se verificar a alegada oposição de acórdãos, assim se confirmando o despacho do Juiz Relator.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Prestação de garantia em execução fiscal. Revogação do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Levantamento da garantia.

Sumário:

Sem violação de princípio legal ou constitucional algum, a garantia prestada em execução fiscal nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário – não caducada à data de 1 de Janeiro de 2007, início de vigência da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, revogatória daquele artigo 183.º-A –, só «poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida», nos termos do n.º 2 do artigo 183.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 787/07-30.
Recorrente: Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Manuel Coelho Barbosa e Filhos, Ld.ª" vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, em processo de impugnação judicial, julgou improcedente o pedido de declaração de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 1848200401014323.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O despacho recorrido enferma de ilegalidade ao considerar que "*não se verifica a caducidade da garantia porque, em 31.12.2006, não tinham ainda decorrido três anos sobre a data da sua constituição, conforme estipulava àquela data o artigo 183º-A do CPPT*".

2. Ao contrário do que entende o tribunal *a quo*, a contagem do prazo de três anos para efeitos de caducidade da garantia prestada inicia-se com a apresentação em juízo da impugnação judicial e nada tem que ver com a data, em concreto, em que foi prestada garantia no correspondente processo executivo.

3. A *ratio* do instituto da caducidade da garantia prende-se com a necessidade de acautelar e proteger os contribuintes da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial, o que confirma o entendimento propugnado.

4. Igual regime se aplica naqueles casos em que é o próprio órgão de execução fiscal quem procede à constituição de uma hipoteca legal sobre os imóveis garantes da execução fiscal, nos termos e ao abrigo do artigo 195.º do CPPT.

5. A impugnação judicial em apreço foi apresentada em 30.03.2004, razão pela qual a garantia constituída no correspondente processo executivo caducou já em 30.03.2007, em nada relevando a circunstância de o prazo de caducidade não ter decorrido na íntegra até 31.12.2006.

6. A revogação operada pelo artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006 (L0E2007) em nada releva para a decisão do caso em apreço, pois que o referido normativo apenas dispõe para o futuro e, como tal, só se aplica às garantias que venham a ser apresentadas em processo de execução fiscal a partir de 1.01.2007.

7. Só este entendimento se concilia com a *ratio* do artigo 183.º-A do CPPT que consagra uma verdadeira garantia dos contribuintes, instituída com o fim último de os acautelar e de os proteger da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial.

8. A garantia consagrada no artigo 183.º-A do CPPT é protegida pelo princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança que decorre da própria ideia do Estado de direito democrático, ínsito no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa e pressupõe uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas.

9. Quando a MANUEL COELHO BARBOSA decidiu permitir a constituição de garantia, não prescindiu do facto de que o decurso do prazo de três anos, sem a prolação de uma sentença sobre a legalidade das liquidações que impugnara, conduziria à caducidade da garantia entretanto prestada, confiando assim, legitimamente, na garantia que lhe conferia o artigo 183.º-A do CPPT, e actuando em conformidade, sem nunca alvitrar a possibilidade de ver a mesma ser-lhe abruptamente retirada.

10. Trata-se, com efeito, de uma garantia, de um interesse legítimo que se constituiu a favor da MANUEL COELHO BARBOSA no momento em que foi tomada aquela decisão e constituída a garantia em apreço.

11. Esse interesse legítimo protege-o também o artigo 12.º da LGT que determina que, mesmo as normas que disciplinam o processo e procedimento - como é o caso na norma constante do artigo 183. º-A do CPPT e da respectiva revogação operada pelo artigo 94.º da L0E2007 - só logram uma aplicação imediata, na medida em que não colidam com as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

12. Não poderá deixar de se reconhecer o interesse legítimo constituído a favor da MANUEL COELHO BARBOSA sob pena de violação manifesta do disposto no n.º 3 do artigo 12º da LGT e dos princípios jurídico-constitucionais da segurança jurídica e protecção da confiança.

13. A MANUEL COELHO BARBOSA requereu a declaração de caducidade da garantia por requerimento datado de 20.04.2007, pelo que, os 30 dias de que o Tribunal dispunha para se pronunciar, terminaram em 20.05.2007 sem que nenhuma decisão tivesse sido proferida.

14. À data em que foi proferido o despacho recorrido, o requerimento apresentado pela MANUEL COELHO BARBOSA considerava-se já tacitamente deferido ao abrigo do n.º 5 do artigo 183-A do CPPT, razão pela qual de nada vale e em nada releva o despacho proferido pelo Tribunal *a quo*.

15. O presente recurso deverá ser de subida imediata visto que a utilidade da declaração da caducidade da garantia, reside, forçosamente, na possibilidade de ser a mesma levantada antes da prolação da decisão final.

16. Se o presente recurso subir apenas com a decisão final - altura em que, por uma forma ou por outra, a garantia prestada será levantada - a MANUEL COELHO BARBOSA em nada beneficiará com o seu julgamento.

Termos em que deverá julgar-se procedente o presente recurso e, consequentemente, revogar-se o despacho interlocutório proferido a fls.... e ss., com todas as consequências legais.

1.3 A Fazenda Pública contra-alegou apresentando as seguintes conclusões.

A) O presente recurso, deduzido contra despacho interlocutório cujo objecto não tem a ver com a matéria em litígio no processo principal de impugnação, embora possa subir imediatamente, deve subir em separado, e não nos autos;

B) O artigo 183-A do CPPT foi revogado pelo art. 94º. da Lei 53-A/2006, de 29/12;

C) Aquele artigo tinha carácter processual e não substantivo, até pelo Diploma Legal em que se inseria, o CPPT;

D) As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, nos termos do art. 12º. da LGT, pelo que a sua revogação, obsta de imediato à sua aplicação;

E) A presente impugnação foi apresentada em 30/03/2004;

F) Na data em que se completariam os três anos, 30/03/2007, o diploma que previa a caducidade da garantia, já se encontrava revogado;

G) Não se verificou assim a caducidade da garantia prestada como pretende a impugnante.

Termos em que deve o presente recurso subir em separado dos presentes autos, e deve ser mantida a decisão recorrida, com todas as legais consequências.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

São duas as questões que a recorrente Manuel Coelho Barbosa e Filhos, Lda. vem submeter à apreciação e julgamento deste Supremo Tribunal Administrativo:

- Saber se a revogação do art. 183º-A do CPPT operada pelo art. 94º da Lei n.º 53-A/2006 releva para a decisão do caso em preço ou se pelo contrário tal normativo se aplica apenas às garantias que venham a ser prestadas em processo de execução fiscal a partir de 1 de Janeiro de 2007;

- A contagem do prazo de caducidade de garantia bancária estabelecido pelo art. 183-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente saber se, tal prazo, de três anos, se conta

a partir da apresentação da oposição ou impugnação ou, pelo contrário, a partir da apresentação da garantia.

Em nosso parecer o recurso merece provimento por três ordens de razões:

1. Em primeiro lugar porque entendemos que a norma art. 94º da Lei n.º 53-A/2006, que revogou o art. 183.º-A do CPPT não é de aplicação imediata, já que tal normativo se aplica apenas às garantias que venham a ser prestadas em processo de execução fiscal a partir de 1 de Janeiro de 2007.

É o que decorre, como bem salienta a recorrente, dos princípios gerais da certeza e segurança jurídica e é o que decorre também do texto do art. 12.º, n.º 3, da LGT que dispõe que as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

Trata-se de norma que vem já do direito anterior (art. 3.º do CPT) e que corresponde à doutrina mais uniforme e pacífica quanto às normas de natureza processual.

Daqui resulta que a norma só seria imediatamente aplicável se da mesma não resultasse, como resulta, prejuízo para o contribuinte nas garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

2. Depois porque o despacho judicial apreciando requerimento de verificação de caducidade de garantia foi proferido em 04.06.2007, ou seja mais de 30 dias após a apresentação daquele requerimento, pelo que este haveria de se considerar tacitamente deferido, nos termos dos nºs 4 e 5 do art. 183.º - A do C.P.P.T.

3. Finalmente porque o prazo de caducidade da garantia bancária no processo de impugnação é de três anos contados da apresentação desta, e não da prestação da garantia.

Com efeito, nos termos do art. 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (redacção referida) a garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em primeira instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação.

Este artigo, que não constava da redacção inicial do Código de Procedimento e de Processo Tributário foi aditado pela Lei 15/2001 de 5 de Junho (art. 7º, n.º 3) visando o reforço das garantias dos contribuintes.

A sua primeira redacção (aditada pela referida Lei 15/2001) era a seguinte:

«A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se a impugnação judicial, o recurso judicial ou a oposição não estiverem julgados em 1ª instância no prazo de dois anos a contar da data da sua apresentação».

Como se vê da análise das duas redacções dadas ao preceito houve um aumento do prazo de caducidade de dois para três anos, no caso de impugnação judicial, recurso judicial ou oposição.

No mais não houve alterações de relevo sendo que se pode concluir que a garantia prestada para suspender a execução caduca no prazo de um ano a contar da interposição da reclamação graciosa, se esta não estiver decidida ou de três anos a contar da apresentação da impugnação ou da oposição.

Esta, aliás, é a interpretação que mais se coaduna com o espírito da lei e com a intenção do legislador o qual, com vista ao reforço das garantias dos contribuintes, quis assim sancionar a morosidade das entidades competentes na decisão dos procedimentos e processos referidos.

Como refere o Cons.º Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pág. 827, «*neste art. 183º- A, vem permitir-se ao interessado obter a declaração de caducidade de garantia, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano ou se o processo judicial em que seja discutida a legalidade da liquidação não tiver decisão, em 1ª instância, no prazo de três anos*».

Parece pois claro que, ao definir os referidos prazos de um e três anos, o legislador está a estabelecer prazos que considera razoáveis para decidir os mencionados litígios, prazos esses que hão-de ser aferidos em função da data de interposição ou apresentação dos referidos meios processuais, e não em função de um qualquer outro momento aleatório, como seria a data de prestação da garantia.

Ademais não faria sentido que o prazo de caducidade se contasse a partir da interposição da reclamação graciosa e, no caso de impugnação ou oposição, se contasse, não a partir da respectiva apresentação, mas a partir da prestação da garantia.

E esta é também a conclusão a que se chega fazendo apelo ao elemento gramatical e ao elemento sistemático (contexto da lei).

Com efeito já no art. 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário o legislador se refere a o prazo de «*apresentação*» da impugnação, especificando, no n.º 1, que a impugnação será «*apresentada*» no prazo de 90 dias.

Mas no que se refere à garantia o legislador usa sempre o termo, seguramente mais adequado, de «*prestação*».

Veja-se o art. 183º sob a epígrafe «Garantia. Local da *prestação*».

E o próprio art. 183º-A que, no seu n.º 1, se refere à garantia «*prestada*» e no n.º 6 estipula que, em caso de caducidade da garantia o interessado será indemnizado com os encargos suportados com a sua «*prestação*».

Ora, como resulta do artº 9º n.º 3, do Código Civil, o intérprete presumirá que o legislador "soube exprimir o seu pensamento em termos adequados".

Só quando razões, ponderosas, que não se verificam no caso, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que, deve ser acolhido, deve o intérprete preteri-lo.

Neste sentido se pronunciou também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.05.2006, recurso 97/06, in www.dgsi.pt, processo em que emitimos parecer de idêntico teor.

Termos em que somos de parecer que, face ao texto do referido art. 183º A e ao sentido que o mesmo directa e claramente comporta e que corresponde ao pensamento do legislador, o prazo de caducidade da garantia bancária no processo de impugnação é de três anos contados da apresentação desta, e não da prestação da garantia, pelo que o presente recurso também nesta parte deve ser julgado procedente.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Conformemente, aliás, ao pedido da Fazenda Pública, anotado supra sob o ponto 1.2, foi corrigido por despacho do relator para "em separado e imediatamente" o regime de subida do recurso, tendo para o efeito o processo sido devolvido ao Tribunal *a quo*, ficando os autos a ser constituídos unicamente pelo traslado das peças necessárias à resolução do presente recurso.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se no caso há fundamento legal, ou não, para ser declarada a caducidade da garantia prestada.

2.1 Sob a epígrafe "Garantia da cobrança da prestação tributária", o artigo 52.º da Lei Geral Tributária, preceitua, na sua redacção anterior à Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, que «*A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda*» [n.º 1]; que «*A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias*» [n.º 2]; e que «*A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado*» [n.º 4].

E o artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe "Suspensão da execução. Garantias", estabelece 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 (...)*» [n.º 1]; que «*Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior dentro do prazo de 15 dias*» [n.º 2]; e que «*Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior, proceder-se-á de imediato à penhora*».

De sua banda, o artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aditado ao Código pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e segundo a redacção da Lei n.º 30-13/2002, de 30 de Dezembro, sob a epígrafe "Caducidade da garantia" rezava, nomeadamente, que «*A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação*» [n.º 1]; que «*A verificação da caducidade cabe ao tribunal tributário de 1.ª instância onde estiver pendente a impugnação, recurso ou oposição, ou, nas situações de reclamação graciosa, ao órgão com competência para decidir a reclamação, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias após requerimento do interessado*» [n.º 4]; e que «*Não sendo proferida a decisão referida no número anterior no prazo aí previsto, considera-se tacitamente deferido o requerido*» [n.º 5].

Porém, o artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário foi revogado pelo artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a qual, segundo o seu artigo 163.º, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.

Entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2007, a Lei revogatória do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a essa data, deixa de vigorar esta última norma.

Com efeito, a revogação da lei constitui uma das formas de cessação da vigência da lei, que resulta de uma nova manifestação legislativa diversa em relação à anterior, e, como determina, no seu n.º 1,

o artigo 7.º do Código Civil, sob a epígrafe "(Cessação da vigência da lei)", a lei «*deixa de vigorar se for revogada por outra lei*».

Sobre a "Aplicação da lei tributária no tempo", o artigo 12.º da Lei Geral Tributária estabelece que «*As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos*» [n.º 1]; que «*Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor*» [n.º 2]; e que «*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*».

Dir-se-ia a este respeito – com Pires de Lima, e Antunes Varela, no *Código Civil Anotado*, I vol., em anotação ao artigo 12.º – que se mantém o princípio tradicional da não retroactividade das leis, no sentido de que elas só se aplicam para futuro; e, mesmo que se apliquem para o passado (eficácia retroactiva), presume-se que há a intenção de respeitar os efeitos jurídicos já produzidos.

Sob a epígrafe "(Aplicação das leis no tempo. Princípio geral)", o artigo 12.º do Código Civil, preceitua mormente que «*A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular*» [n.º 1]; e que «*Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos*» [n.º 2].

Os institutos da revogação da lei e da aplicação da lei no tempo trazem necessariamente à colação o princípio constitucional da protecção da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa.

A consideração do princípio da protecção da confiança implica "como elemento objectivo a durabilidade e permanência da própria ordem jurídica, da paz jurídico-social e das situações jurídicas", e "como elemento jurídico-subjectivo dos cidadãos, a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas" – cf., *v.g.*, Gomes Canotilho, *in Direito Constitucional*, 5.ª ed., Coimbra, 1991, pág. 382.

O princípio da protecção da confiança, basilar no Estado de Direito democrático, implica um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhe são criadas, não admitindo as afectações arbitrárias ou desproporcionalmente gravosas com as quais, o cidadão comum, minimamente avisado, não pode razoavelmente contar. E, assim, viola o princípio da confiança ínsito no Estado de Direito quando a produção de tais efeitos se revele opressiva, intolerável e inadmissível, por afectar em medida acentuada a confiança que os cidadãos tem o direito de depositar na continuidade das relações constituídas e seus efeitos. Como o Tribunal Constitucional tem repetidamente afirmado, não decorre naturalmente do princípio da confiança que exista qualquer "direito à não frustração de expectativas jurídicas ou à manutenção do regime legal em relações jurídicas duradoiras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados (…)". Significa, antes, que não será consentânea com tal princípio a aplicação de uma lei nova a efeitos decorrentes de factos anteriores se "a confiança do cidadão na manutenção da situação jurídica com base na qual tomou as suas decisões for violada de forma intolerável, opressiva ou demasiado acentuada. Num tal caso, com efeito, a confiança na situação jurídica preexistente haverá de prevalecer sobre a medida legislativa que veio agravar a posição do cidadão. E isso porque, tendo tal confiança, nesse caso, maior 'peso' ou 'relevo' constitucional do que o interesse público subjacente à alteração legislativa em causa, é justo que o conflito se resolva daquela maneira". Dito por outras palavras, a alteração legislativa será inconstitucional se *"*atingir de forma inadmissível, intolerável, arbitrária ou desproporcionadamente onerosa aqueles mínimos de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar*"*, pois, se é certo que o princípio da confiança postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, tal princípio, no entanto, reprova apenas «as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia moral e razoavelmente contar» – cf., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 323/2006, de 17 de Maio de 2006.

Mas o respeito do princípio de protecção da confiança não se compadece com o respeito por meras expectativas de facto e da protecção da imutabilidade ou da não modificabilidade das leis. Uma protecção tal seria insuportável, atento o princípio da liberdade de conformação das situações da vida pelo legislador ordinário dentro dos parâmetros constitucionais. E, de resto, essas «afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia moral e razoavelmente contar», faladas pelo Tribunal Constitucional, nunca poderão produzir-se em sede de garantia prestada em execução fiscal num sistema processual como o nosso, enquanto vigorar, como vigora, a norma do n.º 2 do artigo 183.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a prescrever que «*A garantia poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida*».

Diz Jorge Lopes de Sousa, no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, II vol., em anotação ao artigo 183.º-A (revogado), que «Com a revogação deste artigo, operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, deixaram de caducar as garantias prestadas em que não se tivesse completado o prazo necessário para ocorrer a caducidade. Com efeito, está-se perante

uma situação jurídica em curso de constituição, pelo que, se no momento da entrada em vigor da lei nova não ocorreu ainda a caducidade, os requisitos para a sua ocorrência não são regulados pela lei nova. No entanto, relativamente às situações em que os requisitos para ocorrer a caducidade se preencheram antes da revogação deste artigo, continua a ser possível declarar a caducidade, uma vez que se trata de uma situação jurídica constituída à sombra da lei antiga. Na verdade, como ressalta do texto do n.º 1, a caducidade da garantia é um efeito automático do decurso dos períodos nele referidos sem que seja proferida decisão no processo administrativo ou judicial, limitando-se o tribunal a verificar a caducidade, como se estabelece no n.º 4. Por isso, a intervenção do tribunal é meramente declarativa e não constitutiva».

Assim sendo, a lei nova é que regula os efeitos dos factos ocorridos na sua vigência, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil. Deste modo, revogado o dito artigo 183.º-A, o decurso do prazo de 3 anos – facto duradouro – deixou de ter quaisquer efeitos, pelo que deixou de ser possível decretar a caducidade da garantia pelo decurso do prazo. Dir-se-á, então, que, a partir de 1 de Janeiro de 2007, sem que tenham decorrido os prazos de caducidade da garantia prestada que o n.º 1 desse artigo 183.º-A previa, o Tribunal ou a Administração Tributária ficaram sem previsão e sem base legal com que pudessem declarar de modo expresso a caducidade da garantia prestada – e, pela mesma razão, não se poderá formar acto tácito de deferimento, ainda que aí, segundo cremos, já isso não pudesse acontecer ao tempo da norma revogada, por inconstitucionalidade da mesma, visto a formação de acto tácito, por sua natureza, se afigurar incompatível com a função jurisdicional tal como definida na Constituição.

2.2 No caso *sub judicio*, o despacho recorrido apresenta essencialmente o seguinte teor.

A Impugnante/Requerente vem requerer, nos termos do disposto no art. 183-A do CPPT, a declaração de caducidade da garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1848200401014323, instaurado pelo Serviço de Finanças de Paredes, por dívidas de IVA, relativa ao exercício de 2000 e 2001.

Em 22.03.2004, foi apresentada garantia bancária, para suspensão do processo de execução fiscal.

Dispõe o artigo 183º do CPPT, que a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal, será levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido, ou que haja pagamento da dívida.

O artigo 183º-A do CPPT, aditado pela Lei 15-G/2001, de 5 de Junho, na redacção dada pelo artigo 37º da Lei 32-B/2002, LOE 2003, permite-se ao interessado obter a declaração de caducidade da garantia por atraso na decisão dos processos administrativos ou judiciais, ao fim de três anos, contados da data da sua apresentação.

Contudo, o artigo 94º da Lei 53-A/2006, L0E2007, revoga o artigo 183-A do CPPT.

Assim, a garantia constituída no processo de execução fiscal mantém-se válida até à decisão do processo de impugnação.

Pelo que, improcede o pedido de declaração de caducidade.

E julgamos que decidiu bem o despacho recorrido.

Na verdade, não tem fundamento legal algum o requerimento da ora recorrente, de «declaração de caducidade da garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1848200401014323, instaurado pelo Serviço de Finanças de Paredes, por dívidas de IVA, relativa ao exercício de 2000 e 2001», «nos termos do disposto no art.º 183.º-A do CPPT».

Com efeito, a ora recorrente, em 30 de Março de 2004, impugnou judicialmente as liquidações, aqui em foco, de IVA e correspondentes juros compensatórios relativas aos exercícios de 2000 e 2001 (cf. a petição inicial).

Em face da revogação, a vigorar desde 1 de Janeiro de 2007, do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário – que dispunha que «A garantia prestada para suspender a execução em caso de (…) impugnação judicial (…) caduca se (…) na impugnação judicial (…) não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação» –, passou a reger na matéria (apenas) o n.º 2 do artigo 183.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de que «A garantia poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida».

Como assim, e já que, à data de 1 de Janeiro de 2007, não havia caducado a garantia prestada, por não terem decorrido três anos sobre a data de apresentação da respectiva impugnação judicial, «improcede o pedido de declaração de caducidade» e «a garantia constituída no processo de execução fiscal mantém-se válida até à decisão do processo de impugnação» – como diz o despacho recorrido.

Estamos deste modo a concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que no caso não há fundamento legal para ser declarada a caducidade da garantia prestada – razão por que deve ser confirmado o despacho recorrido que decidiu nesta conformidade.

E, então, a terminar, havemos de convir que, sem violação de princípio legal ou constitucional algum, a *garantia prestada em execução fiscal* nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário – não caducada à data de 1 de Janeiro de 2007, início de vigência da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, revogatória daquele artigo 183.º-A –, só «poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida», nos termos do n.º 2 do artigo 183.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 7 de Maio de 2002. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau*.

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Taxa de ocupação do subsolo. Imposto. Inconstitucionalidade. Anulabilidade. Domínio público municipal. Contrato de concessão. Lei de bases de concessão. Inconstitucionalidade orgânica. Nulidade. Tempestividade da impugnação judicial.

Sumário:

I — É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

II — A inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental, que são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos (cfr. artº 133º, n.º 1, alínea d) do CPA).

III — Assim, os actos de liquidação que aplicam normas inconstitucionais, enquanto integram vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito, não são nulos, mas meramente anuláveis.

IV — Não é nulo o acto tributário de liquidação com fundamento na ilegalidade do tributo por violar o contrato de concessão e a Lei de Bases em que esse contrato assentou e a consequente invasão das atribuições do Estado, à face do disposto no artº 133º, n.º 2, alínea b) do CPA.

V — Sendo, por um lado, os vícios apontados ao acto tributário de liquidação sancionados, apenas, pela regra geral da anulabilidade e, por outro, não gerando a sua nulidade, não podem ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas, no caso, o prazo de 90 dias previsto no artº 123º, n.º 1, alínea a) do CPT (hoje artº 102, n.º 1, alínea a) do CPPT).

Processo n.º: 1034/07-30.
Recorrente: LISBOAGÁS GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – LisboaGás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA -, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que absolveu a Fazenda Pública do pedido, uma vez que julgou verificada a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnação judicial que havia deduzido contra o acto de liquidação das taxas de ocupação da via pública referentes ao ano de 1998, no montante de 214.250.000$00 (€ 1.068.674,49), dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida apenas decide a excepção da tempestividade da impugnação, tendo determinado que os fundamentos invocados pela ora Recorrente, apenas geram anulabilidade e julga verificada a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnação;

2. O desvalor do acto de liquidação - objecto da impugnação judicial - está intimamente ligado ao desvalor atribuído a actos inconstitucionais, devendo analisar-se então qual o valor jurídico de um acto inconstitucional, antecipando-se desde já que se conclui necessariamente pela nulidade do mesmo.

3. A douta sentença recorrida incorre ainda num erro ou lapso de apreciação ao confundir as als. b) e d) do n.º 2 do artigo 133º CPA pois que começa por identificar o problema apontado pela impugnante, que alegou sempre a alínea b) e acaba por assentar a sua análise e decisão ao abrigo da alínea d) que não está em causa quando se fala na invasão de atribuições na p.i.

4. Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte. (ver definição adoptada pelo Ac. STA de 16.06.99 tirado no âmbito do Recurso n.º 23175);

5. Aplicando ao caso em apreço a definição exposta, conclui-se que não estamos perante uma taxa uma vez que a mesma pressupõe uma utilização individualizada dos bens semipúblicos, que não ocorre no mesmo;

6. Não estamos perante uma utilização de bens dominiais para satisfação de necessidades individuais da Recorrente mas sim, perante uma ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público

7. Trata-se de bens públicos utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas, sem que se possa individualizar quem, e em que medida, pode individualmente usufruir das utilidades dessa ocupação;

8. Não existindo uma contrapartida individualizada para a Recorrente do pagamento daquelas "taxas", as quantias que a CML pretende cobrar a esse título extravasam claramente os limites legais daquela figura, tratando-se de um imposto dissimulado e inadmissível na nossa ordem jurídica na medida em que se encontra vedado aos municípios face à Constituição e à lei criar impostos, sendo de se considerar nulas as liquidações efectuadas;

9. Para aferir da nulidade ou anulabilidade há que ponderar o valor do interesse público e do interesse privado em causa, devendo a nulidade ser o desvalor a prevalecer quando estejam em causa interesses públicos;

10. Não existe valor mais elevado na ordem jurídica do que o princípio da constitucionalidade, sendo certo que o seu valor ascende sobre todo e qualquer interesse privado e mesmo público;

11. Nestes termos, o único desvalor para um acto desconforme com a constituição só pode ser a nulidade, mesmo que seja considerada atípica;

12. A Recorrente invocou inconstitucionalidades orgânicas, ou seja, o Município criou e aplicou um tributo para qual não tinha competência e, de acordo com jurisprudência constitucional, designadamente o Acórdão n.º 408/89, de 31 de Janeiro de 1990, conclui-se que as inconstitucionalidades orgânicas não podem ser convalidadas, uma vez que o vício afecta a própria formação da norma ordinária;

13. Neste sentido, a doutrina tende a aproximar o vício da inconstitucionalidade do regime da nulidade, recusando a possibilidade de convalidação da norma inconstitucional;

14. Também no Acórdão 80/86, o Tribunal Constitucional entendeu que *"sendo a norma nula desde a origem, por força de inconstitucionalidade, tornam-se igualmente inválidos não somente os efeitos directamente produzidos por ela (e daí a reposição em vigor de normas que haja revogado), mas também os actos jurídicos praticados ao seu abrigo (actos administrativos, negócios jurídicos, etc.).*

15. Claro se torna, pois, que estamos perante nulidades, pelo que improcede a invocada excepção de extemporaneidade;

16. Ainda que se viesse a entender que o tributo em causa constitui uma taxa, o que se admite sem conceder por mera cautela de patrocínio, sempre se diria que a mesma seria nula;

17. Conforme foi alegado na p.i. de impugnação, a ilegalidade do tributo - admitindo que seja uma taxa - e consequente nulidade, resulta da desconformidade do mesmo e das normas que o instituem com o contrato de concessão celebrado entre o Estado e a Recorrente e, bem assim com a Lei de Bases em que o mesmo assentou;

18. As Bases da Concessão aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 33/91, consagram na nossa ordem jurídica a assunção pelo Estado da responsabilidade pela instalação e funcionamento do serviço público de distribuição de Gás Natural;

19. O Estado para prosseguir as atribuições a seu cargo dispõe da prerrogativa de usar os bens do domínio público, já que por definição este compreende os bens afectos, por lei, a fins de interesse público, mormente o subsolo que subjaz às vias públicas municipais;

20. Tendo o Estado optado pela concessão do serviço público de distribuição de gás natural a uma entidade privada, transferiu para esta não só um conjunto de direitos e de obrigações, como também um conjunto de prerrogativas de autoridade de que dispõe para prosseguir essa atribuição - cfr. art. 23º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 8/2000, de 8 de Fevereiro;

21. Com efeito, de acordo com a Base XVII das Bases anexas ao Decreto-Lei n.º 33/91, "a concessionária terá direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão, nos termos da legislação aplicável";

22. O Estado transferiu para a concessionária, ora Recorrente, a prerrogativa de utilização de bens do domínio público [*tout court*] – ou seja, quer tais bens sejam do Estado, quer sejam do município –, na medida em que tal seja necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural;

23. Em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural, a CML ficou privada dos poderes de administração e disposição sobre a porção do subsolo da via pública considerada necessária à instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão, uma vez que aquela ficou afecta a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado;

24. Apenas o Estado, enquanto entidade concedente, pode definir, por força da lei que aprovou as Bases da Concessão, as condições em que o concessionário poderá exercer o direito que lhe é atribuído por aquelas bases de implantar no domínio público, qualquer que ele seja, a rede de gás natural;

25. Pelo exposto, não pode a CML, sob pena de invasão das atribuições do Estado-concedente, pretender regular as condições do uso pelo concessionário do subsolo das vias públicas municipais considerado necessário à implantação da rede de gás natural de Lisboa;

26. O acto de liquidação de taxas pela ocupação do subsolo pela rede da Recorrente, sendo praticado por um órgão do município, acaba por invadir a área de responsabilidade e de atribuições do Estado-concedente, ao envolver a administração de um bem dominial cujo uso passou a ficar afecto, por lei, ao próprio Estado, e sobre o qual apenas o Estado poderá dispor, sendo, por isso, um acto nulo, por violação do disposto no artigo 133º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo;

27. A douta decisão recorrida não analisou a violação desta alínea, tendo, por lapso, certamente, apreciado a argumentação à luz da alínea d) que não estava em causa.

28. Caso se entenda insuficiente o quanto fica dito a propósito da nulidade do acto de liquidação das taxas impugnadas, sempre se dirá ainda que não podem ter a natureza de taxas os tributos exigidos pela CML, porquanto não cabendo a esta o poder de dispor sobre a porção do seu domínio na medida do necessário à instalação da concessionária (em virtude da celebração do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede), falta aqui – para além do supra mencionado requisito da individualização da contrapartida – a própria natureza de contrapartida que seria essencial para que se pudesse falar de uma verdadeira e própria taxa.

29. Quanto muito a CML teria direito, atendendo à desafectação do uso dominial - ainda que limitada a um uso específico - a alguma compensação, na medida em que por força do Decreto-Lei n.º 33/91, complementado pelos despachos que aprovam o traçado da rede, possa ter sido lesada na sua capacidade de afectar os bens em causa a outros usos e de assim os poder empregar para satisfazer as atribuições a seu cargo, mas nunca poderia pretender cobrar regularmente uma taxa, razão por que estamos, assim, perante um tributo que não é exigível, nem devido por ser nulo.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 355 e seguintes, para concluir do seguinte modo:

1ª - A douta sentença recorrida absolveu a Fazenda Pública do pedido, nos termos do nº. 3, do artigo 493º, do C.P.C., aplicável ao processo judicial tributário por força do disposto na alínea f), do artigo 2º, do C.P.T., por considerar verificada a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 123º, do C.P.T., aplicável à data do facto tributário.

2ª - A procedência ou improcedência da excepção de extemporaneidade, que constitui o objecto do presente recurso, depende da existência de um vício invalidante do acto de liquidação que, a verificar-se, determinará a sanção jurídica aplicável *in casu* - nulidade ou anulabilidade.

3ª - A recorrida considera que o tributo em questão, porque implica a utilização do domínio público municipal em proveito próprio, por parte da concessionária, configura uma verdadeira taxa.

4ª - O elemento distintivo entre taxa e imposto é a existência ou não de sinalagma.

5ª - O sinalagma reconduz-se a três modalidades típicas: (1) a actividade administrativa de prestação de um serviço, (2) a utilização do domínio público e (3) a remoção de um limite imposto à livre actividade dos particulares.

6ª - A Recorrente – concessionária – erra na qualificação do tributo devido pela ocupação da via pública com tubagens no subsolo, porque utiliza, em proveito próprio, o subsolo do domínio público municipal.

7ª - Quando o uso privativo do domínio público, incluindo o subsolo, é consentido a pessoas determinadas, com base num título jurídico individual, como sucede com a Recorrente, que do mesmo retira uma especial vantagem no exercício da actividade que prossegue, impõe-se que a regra da gratuitidade da utilização comum do domínio público ceda perante a regra da onerosidade.

8ª - A Recorrente erra quando considera que a ocupação e utilização dos bens dominiais em apreço se destina apenas à satisfação de necessidades colectivas e não à satisfação das respectivas necessidades individuais, enquanto empresa concessionária.

9ª - É que, paralelamente com as utilidades colectivas proporcionadas pela existência de uma rede de gás natural, que a concessionária assegura, no cumprimento das obrigações assumidas no âmbito do contrato de concessão, é esta mesma concessionária quem beneficia directamente da ocupação do domínio público municipal.

10ª - A Recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa e, para o efeito, reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos.

11ª - O tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessa ocupação e utilização em benefício da Recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda de gás.

12ª - A Jurisprudência mais recente considera que o tributo em apreço consubstancia uma verdadeira taxa, mesmo quando o sujeito passivo da obrigação tributária reveste a qualidade de concessionário de serviço público.

13º - O tributo em apreço configura uma verdadeira taxa, cuja criação/exigibilidade não estava, por natureza, sujeita ao princípio de reserva de lei formal, consagrado no n.º 2, do artigo 103º e na alínea i), do artigo 165º, da C.R.P..

14ª - O Município de Lisboa está legalmente autorizado a cobrar taxas pela ocupação do domínio público, incluindo o subsolo, direito esse que apenas cede em face de normas de isenção que expressamente afastem a respectiva obrigação de pagamento.

15ª - Os actos de liquidação *sub judice* têm a sua base legal:

a) no n.º 4, do artigo 238º, da C.R.P., que determina que *"as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei";*

b) na alínea c), do artigo 11º, da L.F.L. aprovada pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro;

c) na alínea 1), do n.º 2, do artigo 39º, da Lei n.º 100/84, de 29 de Março, que atribui competência à Assembleia Municipal para *"estabelecer, nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos"* e, ainda,

d) no artigo 22º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano financeiro de 1998.

16ª - Os actos de liquidação em apreço limitaram-se a aplicar a lei vigente à data da ocorrência dos factos tributários, não padecendo, assim, de qualquer vício.

17ª - Não se verifica a nulidade prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 133º, do C.P.A., pois o tributo em questão resulta de deliberação do órgão legalmente competente para o efeito - Assembleia Municipal.

18ª - Em face deste quadro, uma eventual decisão de mérito seria sempre proferida no sentido da improcedência da impugnação judicial

19ª - Não obstante o acto impugnado não padecer de qualquer vício, não basta a impugnante invocar a existência de uma hipotética nulidade para que a impugnação seja admitida a todo o tempo, uma vez que o julgador não está vinculado à qualificação jurídica que as partes entendam dar aos factos em apreço.

20ª - É que a hipotética invalidade do acto de liquidação do tributo em apreço - que não se verifica - sempre constituiria erro sobre os pressupostos de direito e, em consequência, não seria determinante da nulidade do acto de liquidação, mas tão só da respectiva anulabilidade.

21ª - A impugnação dos actos anuláveis está sujeita aos prazos previstos na lei processual aplicável, *in casu*, ao artigo 123º, do Código de Processo Tributário.

22ª - O princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, não possibilita a sua efectivação anárquica, antes está sujeito a regras, como, por exemplo, o uso do meio processual adequado ou o estabelecimento de prazos para esse exercício.

23ª - A douta sentença recorrida não barrou o acesso a uma decisão de mérito em virtude de uma questão formal.

24ª - Caducando o direito à impugnação, nos termos previstos no artigo 123º, do C.P.T., dá-se por verificada a alegada excepção peremptória, a qual conduz à absolvição do pedido, nos termos do n.º 3, do artigo 493º, do C.P.C., aplicável ao processo judicial tributário por força do disposto na alínea f), do artigo 2º, do C.P.T..

25ª - Bem decidiu a douta sentença recorrida, em face do quadro normativo aplicável, pela extemporaneidade da presente impugnação judicial e consequente absolvição da Fazenda Pública do pedido, nos termos do n.º 3, do artigo 493º, do C.P.C., aplicável por força da alínea, do artigo 2º, do C.P.T., porquanto, no "*caso dos autos*, *os vícios invocados pela impugnante a verificarem-se conduziriam sempre a anulação dos actos impugnados e não conforme pretende a impugnante à nulidade"*.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência deste STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante celebrou com o Estado Português um contrato de concessão de rede de distribuição de gás natural de Lisboa, no âmbito do qual a impugnante é concessionária, em regime de exclusividade, da distribuição de gás natural de Lisboa (cfr. documento a fls. 26 a 82, dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

B) A impugnante foi notificada pela Câmara Municipal de Lisboa (CML) de liquidações emitidas em 01/05/1998, no montante total de Esc. 214.250.000$00 (€ 1.068.674,49) (cfr. documentos a fls. 82-A a 103 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais e art.º 4.º da p.i.).

C) Os prazos limites de pagamento voluntário, referente às liquidações mencionadas nas alíneas anteriores, terminaram em 29/05/1998 (cfr. documentos a fls 82-A a 103 dos autos).

D) O montante mencionado na alínea B) foi liquidado a título de taxas de ocupação da via pública do ano de 1998, nos termos da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais da CML, constante do Edital n.º 21/98, e de acordo com a metragem das condutas com diâmetro até 20cm (cfr. documentos a fls. 82-A a 103, 107, todas dos autos e cfr. ainda processo administrativo em apenso).

E) A impugnação judicial foi apresentada em 09/06/2004 (cfr. fls. 3 dos autos).

3 - A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se a impugnação judicial ora deduzida é ou não tempestiva.

A sentença recorrida pronunciou-se pela sua intempestividade, uma vez que, os vício invocados pela impugnante, a verificarem-se, conduziriam sempre à anulação do acto impugnado e não, conforme aquela pretenda, à sua nulidade, pelo que a impugnação não pode ser invocada a todo o tempo, nos termos do disposto no artº 102º, n.º 3 do CPT, aqui aplicável.

Por sua vez, a recorrente defende a tempestividade da impugnação judicial, já que, gerando os vícios apontados na sua motivação do recurso a nulidade dos actos tributários em causa, aquela pode ser invocada a todo o tempo.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, a questão da natureza dos tributos cobrados por ocupação do subsolo do domínio público municipal por empresas de distribuição de gás natural foi já objecto de apreciação por este Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Constitucional, sendo unânime a jurisprudência no sentido de lhes atribuir natureza de taxas.

A este propósito, escreveu-se no recente acórdão desta Secção do STA de 16/1/08, in rec. n.º 603/07, tirado em caso idêntico e que aqui vamos seguir de perto, que "a distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público.

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspectividade ínsita numa relação sinalagmática.

Nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa, é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da Impugnante, seja ou não exclusivo.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitadas as possibilidades de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público e para outras concessões do seu uso pela autarquia, com cobrança das respectivas taxas.

O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada, naturalmente vocacionada para obtenção de lucros.

De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (artº. 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público. Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente.

Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada, não é obstáculo à aplicação da taxação prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público.

Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade.

Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006.) e deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de 27-4-2005, recurso n.º 1338/04) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado, ao abrigo do disposto no artº. 21.º, n.º 17, da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal de Lisboa para o ano financeiro de 1998, têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido artº. 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987 (Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no artº. 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto)".

Aliás e como tem vindo a ser, também, jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, a inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental (artº 133º, n.º 1, alínea d) do CPA), que são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, o que não é o caso dos autos.

Assim, os actos de liquidação que aplicam normas inconstitucionais, enquanto integram vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito, não são nulos, mas meramente anuláveis.

Neste sentido, vide, por todos, Acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo de 26/6/95, in rec. n.º 26.483; do Plenário deste STA de 30/5/01, in rec. n.º 22.251e desta Secção do STA de 10/1/07, in rec. n.º 459/06.

4 – Suscita, também, a recorrente a questão da nulidade do acto tributário em causa com fundamento na ilegalidade do tributo por violar o contrato de concessão e a Lei de Bases em que esse contrato assentou e a consequente invasão das atribuições do Estado, geradora de nulidade, à face do disposto no artº. 133.º, n.º 2, alínea b), do CPA.

Quanto a esta questão, aliás, de conhecimento oficioso, escreve-se no aresto que vimos seguindo que "a tese da Impugnante (que é a de que o DL n.º 33/91, de 16 de Janeiro, que aprovou as bases de concessão, em regime de serviço público, e construção das respectivas infra-estruturas, de redes de distribuição de gás natural ou o contrato de concessão terem alterado o regime dos bens do domínio público municipal) depara com um obstáculo intransponível que é a invalidade constitucional de quaisquer hipotéticas alterações que tivessem sido introduzidas por esses diplomas.

Na verdade, a definição dos bens do domínio público e o seu regime inserem-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e já se inseriam nessa reserva à face da redacção da Constituição vigente em 1991, saída da revisão constitucional de 1989 [artº. 168.º, n.º 1, alínea z)].

Assim, essas eventuais alterações só poderiam ser efectuadas pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, o que, não aconteceu, pois o DL n.º 33/91 foi emitido ao abrigo da competência legislativa própria do Governo.

(A mesma inconstitucionalidade orgânica afectaria os diplomas que, relativamente à introdução do gás natural no país, antecederam o DL n.º 33/91, designadamente os Decretos-Lei n.ºs 374/89, de 25 de Outubro, 284/90 e 285/90, ambos de 18 de Setembro, pois nenhum deles se baseou em autorização legislativa…).

Por isso, se se pudesse encontrar no referido DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão uma hipotética alteração, total ou parcial, da inclusão do subsolo das estradas municipais no domínio público municipal ou alteração do seu estatuto jurídico, esses diplomas seriam, nessa parte, organicamente inconstitucionais.

(Esta inconstitucionalidade orgânica, conduzindo à invalidade das hipotéticas normas que tivessem alterado a definição ou o regime do domínio público municipal, torna dispensável apreciar outra questão que se poderia equacionar, de inconstitucionalidade material, consubstanciada na possibilidade de leis ordinárias alterarem a definição do conteúdo do domínio público municipal relativamente aos bens expressamente arrolados no artº. 84.º da CRP, na redacção de 1989, entre os quais se incluem as estradas).

Assim, não pode, com base nos direitos atribuídos à concessionária do serviço público de distribuição de gás natural pelo Governo naquele DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão, concluir que foram por esses diplomas restringidos os poderes da Câmara Municipal de Lisboa de cobrar taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal.

Consequentemente, não pode também, com base naqueles diplomas, concluir-se que a Câmara Municipal de Lisboa invadiu as atribuições do Governo, ao estabelecer taxas pela ocupação do subsolo

do domínio público municipal por empresas que comercializam gás natural, pelo que não ocorre, consequentemente, a nulidade invocada pela Impugnante, prevista no artº. 133.º, n.º 2, alínea b), do CPA".

Deste modo e por um lado, sendo os vícios apontados ao acto tributário em causa sancionados, apenas, pela regra geral da anulabilidade e, por outro, não gerando a sua nulidade, não podem ser impugnados a todo tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

No caso dos autos, o prazo de 90 dias previsto no artº 123º, n.º 1, alínea a) do CPT, aqui aplicável (hoje artº 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT).

5 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, tendo resultado provado que as liquidações foram notificadas à impugnante no dia 1/5/98, que os prazos limites de pagamento voluntário terminaram em 29/5/98 e que a impugnação judicial foi apresentada em 9/6/04 (vide als. B), C) e E) do probatório), é patente que, nesta data, aquele prazo de 90 dias havia já caducado, pelo que a referida impugnação é extemporânea.

6 – Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 7 de Maio de 2008. *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 7 de Maio de 2008.

Assunto:

Aclaração de acórdão. Obscuridade. Ambiguidade.

Sumário:

1 - Só pode aclarar-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.
2 - Tal obscuridade ou ambiguidade tem que ser concretamente apontada.

Processo n.º 1083/07.
Recorrente: José António da Purificação Martins.
Recorrida: Fazenda Publica.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem pedir a aclaração do acórdão de fls, alegando, em síntese, que, tendo-se anulado a sentença por omissão de pronúncia, se "impunha" "explicitar melhor o sentido da decisão, no sentido [*sic*] de dela constar expressamente os efeitos dessa omissão", sendo o acórdão "pouco claro no que se refere à sua parte dispositiva" e "omisso quanto aos efeitos da nulidade", nada se referindo quanto à necessária baixa do processo a fim de ser sanada a omissão de pronúncia.

Requer, a final, a aclaração da parte dispositiva da decisão.

O reclamado nada veio dizer.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do indeferimento da reclamação, "desde logo porque não vem indicada qualquer passagem obscura do acórdão"; todavia, "sempre se poderia dizer, sobre o alegado, que, no caso, a baixa dos autos à instância é uma consequência processual necessária da anulação da sentença recorrida (toda a causa presente a um juiz há-de ter uma decisão) e a tramitação não carece ser ordenada (de minus non curat praetor)".

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Vejamos, pois:

Como se expressa, nomeadamente, nos acórdãos deste STA, de 12 de Janeiro de 2000 - recurso n.º 13.491 e de 10 de Maio de 2000 - recurso n.º 22.648, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende, e ambíguo quando permita interpretações diferentes - artigo 669.º, n.º 1 do CPC.

Como pode ler-se em ALBERTO DOS REIS, CPC Anotado, Vol. V, pp. 151 e 153, citando jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça:

"A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos".

Por outro lado, "para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença".

"Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso".

Ora, a requerente não concretiza nenhuma ambiguidade ou obscuridade, verdadeira e própria, da decisão cuja aclaração pretende.

O Tribunal começou por expressar a invocada omissão de pronúncia concretizando, no ponto, a pretensão do ora reclamado: "que a primeira citação não tem quaisquer efeitos preclusivos da sua defesa com referência à segunda e - mais - que interpretação diversa seria inconstitucional".

E identificou, de seguida, a omissão: "a sentença recorrida ignorou totalmente tal questão, limitando-se a afirmar que a reclamação era intempestiva com referência à primeira citação".

Pelo que cometeu efectivamente tal omissão, com absoluta relevância, pois que o então recorrente "justamente pretendia obstar à [sentenciada] extemporaneidade da reclamação dirigida à segunda citação que, aliás, nem sequer considerou, reportando, até, tal intempestividade à primeira".

Finalmente, em conclusão inelutável, anula-se a sentença "assim se dando provimento ao recurso".

Não se vê, pois, - nem a reclamante a indica, como se disse - qualquer passo de sentido dúbio ou, muito menos, incompreensível, ou susceptível de interpretações diversas.

Mais claro, parece que se não pode ser: o provimento do recurso esgota-se na anulação da sentença.

Os próprios "efeitos da omissão" estão aí concretizados: a anulação da sentença e, em tal medida, - "assim" - o provimento do recurso.

Claro que o acórdão não disse, por não o dever dizer, qual a actuação processual da instância, no seguimento do recurso.

A esta compete interpretar a decisão e acatá-la — artigo 4º, n.º 2, da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais.

Além de que as decisões dos tribunais resolvem jurisdicionalmente conflitos de interesses, não tendo - nem devendo ter - propósitos meramente académicos, antes se destinando, directa e imediatamente, a juristas, advogados ou não.

O Tribunal nada mais tinha, pois, de explicitar, ainda que se louve o excurso didáctico do Ministério Público: mas, aí, já se trata de ensinar, não de decidir.

Termos em que se indefere a requerida aclaração.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Maio de 2008. *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Aplicação da lei no tempo Interrupção. Suspensão.

Sumário:

I — Ocorrendo com a Lei Geral Tributária um encurtamento do prazo de prescrição em relação ao previsto no CPT, é aplicável o regime do artigo 297.º do Código Civil, conforme impõe o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

II — Todavia, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em resultado da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não impõe a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

III — A respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo rege o artigo 12. do CC, nos termos do qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência.

IV — A suspensão do prazo prescricional previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT obsta ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem as respectivas causas, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

Processo n.º 7/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: António Pinto da Costa Paulo.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do M.mo Juiz do TAF de Mirandela que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, após constatar a prescrição da obrigação tributária, a impugnação judicial deduzida por António Pinto da Costa Paulo, com os sinais dos autos, contra a liquidação do IVA do ano de 1995, dela vem interpor recurso para este tribunal formulando as seguintes conclusões:

1ª - A prescrição em geral, assenta em razões de segurança e certeza jurídicas, a par da sanção pela inércia do credor que negligencia a promoção da cobrança efectiva do seu crédito.

2ª - Sendo o crédito tributário, por natureza e por definição legal, indisponível, na prescrição de dívidas tributárias, a inércia do credor é meramente residual e excepcional.

3ª - Com a LGT, adoptou-se uma solução mais ajustada ao equilíbrio dos interesses do credor e do devedor, introduzindo-se causas de suspensão da prescrição, cfr. artº 49º.

4ª - Todas as causas de suspensão são desencadeadas por iniciativa do devedor e conduzem, inelutavelmente, à suspensão do processo de execução fiscal, impedindo assim, que o credor prossiga a cobrança da dívida, por determinação legal.

5ª - O devedor que impugne a legalidade da liquidação, suspende o curso da prescrição, mas, essa suspensão em nada o prejudica, posto que a sua pretensão seja materialmente fundada e conduza à anulação da liquidação impugnada;

6ª - O prejuízo sofrido pelo impugnante, com as delongas do processo, nos casos em que tenha havido prestação de garantia, será ressarcido pela via da indemnização prevista no artº 53º da LGT, o que não sucederá se o fundo da questão submetida a julgamento não for apreciado.

7ª - Por seu turno, o credor, impedido de prosseguir a cobrança da dívida enquanto se mantiver a causa de suspensão da execução, vê garantido o efectivo direito à cobrança, nos casos em que a legalidade da liquidação for reafirmada pelo Tribunal.

8ª - As causas de interrupção e de suspensão da prescrição relevantes são as que vigorarem à data da sua ocorrência.

9ª - A presente impugnação judicial, apresentada em 18-04-2000, em plena vigência da LGT, determina a suspensão da contagem do prazo de prescrição, desde a interposição até ao trânsito em julgado da decisão.

10ª - A sentença que declarou verificada a prescrição e, por consequência a extinção da impugnação por inutilidade superveniente da lide, abstendo-se de conhecer do mérito da impugnação, violou o disposto no n.º 3 do artº 49º da LGT, na sua redacção ao tempo da impugnação.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso: apreciação do juízo de inutilidade superveniente da lide por prescrição da dívida exequenda.

Nas conclusões das sua alegações de recurso a recorrente Fazenda Pública sustenta que a impugnação judicial foi apresentada em 18.04.2000, em plena vigência da Lei Geral Tributária, a qual, determinava a suspensão da contagem do prazo de prescrição desde a interposição da impugnação até ao trânsito em julgado da decisão. E que a decisão recorrida violou o disposto no artº 49º, n 3 da Lei Geral Tributária, na redacção então em vigor.

Fundamentação:

Em nosso parecer o recurso não merece provimento, sendo que a douta sentença recorrida não merece qualquer censura.

Alega a recorrente que estando a execução parada, por, existindo garantia ou penhora, o contribuinte ter utilizado um dos meios processuais que conduzem à respectiva suspensão, nomeadamente como no

caso subjudice impugnação, aquela paragem deverá ser considerada imputada ao mesmo contribuinte, não podendo a obrigação tributária prescrever.

Mas não lhe assiste razão.

É certo o artº 49º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 100/99 de 26 de Julho dispunha que o prazo de prescrição legal se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas ou de reclamação, impugnação ou recurso.

Porém, como se refere no Acórdão desta secção de 23.05.2005, processo 116/05, (relator Conselheiro Jorge Lopes de Sousa), in www.dgsi.pt, «se posteriormente a essa suspensão se verificou uma paragem do processo de impugnação judicial, por período superior a um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, recomeçar-se-á a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da instauração da execução fiscal, pois, **a paragem do processo de execução fiscal derivada da pendência da impugnação judicial não pode ser imputada ao contribuinte se não é a este imputável a paragem deste último processo**». ([1])

E é de resto o elemento de lógica sistemática interna, que conduz a tal interpretação — vide, neste sentido Benjamim Rodrigues, A prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pag. 285: «Como é evidente e sob pena de incongruência do estatuído relativamente à reclamação, impugnação ou recurso nos números anteriores e bem ainda no próprio preceito em causa, quanto ao pagamento ou prestação legalmente autorizada, que correspondem a factos imputáveis ao contribuinte ([2]), esse efeito deixará de existir quando o processo de execução fiscal ou os demais referidos estiverem parados por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo».

No caso, e como se sublinha no probatório - fls. 167 v. — a paragem do processo de impugnação por mais de um ano não é imputável ao contribuinte.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado da primeira instância."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) O imposto impugnado respeita a Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1995.

2) Para cobrança coerciva do imposto impugnado, foi instaurado, em 16-06-2000, o processo de execução fiscal n.º 2496-00/101054.9 no Serviço de Finanças de Vila Real – 1ª.

3) O processo executivo foi suspenso em 11-01-2001 por quantia exequenda e acrescido estar garantida por penhora e face à instauração de impugnação judicial.

4) A petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Real em 18-04-2000.

5) O processo de impugnação judicial esteve sem qualquer tramitação desde 13-12-2000 até 22-5-2002, por motivo alheio ao impugnante – fls. 70 a 76.

4 - Defende a recorrente Fazenda Pública no presente recurso que a impugnação judicial apresentada em 18-04-2000 (4) do probatório), em plena vigência da LGT, determinou a suspensão da contagem do prazo de prescrição desde a interposição da impugnação até ao trânsito em julgado da decisão, para o efeito invocando o disposto no artigo 49.º n. 3 da LGT.

A eventual suspensão do prazo prescricional à luz da previsão normativa constante do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redacção da lei n.º 100/99, de 26 de Julho, foi questão que não foi ponderada na sentença sob recurso

De facto, quanto ao modo de contagem do prazo de prescrição a sentença ponderou nos seguintes termos:

"O prazo de prescrição iniciou-se em 01-01-96, altura em que este era de 10 anos, tendo o mesmo sido interrompido 16-06-2000 (data da instauração do processo executivo).

A interrupção do prazo de prescrição ocorre com a instauração do processo executivo inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, mas se ocorrer uma paragem da instância executiva durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o tempo que vier a decorrer após esse ano de paragem soma-se ao que tiver decorrido desde o inicio do prazo de prescrição à instauração da execução.

A execução esteve parada mais de um ano por facto não imputável ao executado, mercê da paragem do processo de impugnação judicial entre 13-12-2000 e 22-05-2002. Deste modo, o efeito interruptivo originado pela instauração da execução cessou logo que decorreu um ano sobre a referida paragem da instância, isto é, cessou em 13-12-2001, importando somar ao tempo decorrido a partir daí o que já havia transcorrido até à autuação da execução.

Assim, até à autuação da execução haviam decorrido 4 anos, 6 meses e 16 dias. A este período de tempo soma-se o decorrido desde 13-12-2001 até à presente data, o que excede o prazo prescricional de 10 anos, assim ocorrendo a extinção do direito do Estado à sua cobrança por via executiva."

Deste modo se constata que foi decisiva para o completar do prazo prescricional a paragem ocorrida do processo de impugnação judicial por mais de um ano (de 13-12-2000 a 22-05-2002-), por

motivo alheio ao impugnante (5. do probatório) o que ocasionou que o efeito interruptivo motivado, no entendimento da sentença, pela instauração do processo executivo tivesse cessado em 13-12-01 (artigo 49.º, n.º 2 da LGT).

Apreciemos, então, a questão da prescrição da obrigação tributária relativa ao IVA de 1995 em causa nos autos, de resto, de conhecimento oficioso-artigo 175.º do CPPT.

A esse respeito logo se impõe a determinação de qual seja o regime legal aplicável ao prazo prescricional a atender.

Com efeito, na situação em apreço, esse prazo prescricional começou a decorrer ainda na vigência do Código de Processo Tributário, o qual no n.º 1 do seu artigo 34.º dispunha que essas obrigações tributárias prescreviam no prazo de 10 anos a contar do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Todavia, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária esse prazo foi encurtado para 8 anos, contados nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto ocorreu, como é o IVA (artigo 48.º, n.º 1).

A resposta a essa questão passa pelo disposto no artigo 297.º do CC, aplicável por força do disposto no artigo 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT.

Com efeito, o n.º 1 deste normativo preceitua o seguinte - "*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar"*.

De salientar que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina, a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo, à sua medida e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso,

Designadamente, o artigo 297.º do CC nada nos diz a respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo, à face da lei nova ou antiga, o que antes deverá ser procurado no artigo 12.º do CC, no qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa os factos novos, ou seja, aqueles que ocorrerem na sua vigência (cfr. acórdão de 17/10/07, rec. n.º 656/07).

Comecemos, então, por apurar qual o prazo prescricional aplicável ao IVA de 1995 questionado nos autos:

Não tendo ocorrido qualquer dos factos interruptivos previstos no artigo 34.º, n.º 3 do CPT, o prazo de prescrição de 10 anos com início em 1-1-96 (n.º s 1 e 2 do mesmo normativo), correu sem interrupções até 1-1-99, data da entrada em vigor da LGT.

Sendo assim, nessa data em face do CPT faltava menos tempo (7 anos) para se completar o prazo prescricional do que o previsto na LGT (8 anos).

Daí que, á luz do artigo 297.º do CC, seja de aplicar o prazo de 10 anos com início em 1-1-96.

Analisemos, de seguida, a questão da eventual prescrição do aludido tributo tendo em conta o que acima ficou dito e o constante do probatório.

Perante esse condicionalismo e na certeza de que o processo executivo esteve suspenso a partir de 11-01-2001, uma vez que a quantia exequenda e acrescido estava garantida por penhora e face á instauração da impugnação judicial (3. do probatório), importa agora apreciar a questão que vem colocada pela recorrente e que contende necessariamente com a compatibilização do regime de cessação do efeito interruptivo que se transforma em suspensivo com a paragem do processo por mais de um ano, previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 49 da LGT, com o efeito suspensivo atribuído no n.º 3 do mesmo artigo á reclamação, impugnação ou recurso.

A este respeito, o Ex.mo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa em recente trabalho sob a epígrafe "Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária", após admitir que não é clara a compatibilização desse regime, vem defender o seguinte:

"Parece, no entanto, que a interpretação mais adequada e coerente é a de que esta norma geral sobre causas de suspensão tem precisamente os mesmos efeitos, relativamente aos factos que indica, que tinham as causas de suspensão previstas em diplomas especiais no domínio do CPT, que se referiram no ponto anterior: elas obstarão ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

Isso é particularmente evidente em relação ao pagamento em prestações, pois está-se perante uma situação substancialmente idêntica à gerada com o citado DL n.º 124/96, que se analisou. Se, por exemplo o processo de impugnação judicial parou por mais de um ano, mas, quando se completou esse ano ou posteriormente decorre período de pagamento em prestações, o decurso do prazo de prescrição

suspender-se-á durante este período de pagamento em prestações, em que a administração tributária está impedida de cobrar coercivamente a dívida.

Com efeito, compreende-se perfeitamente que, durante o período de pagamento em prestações, estando o credor impossibilitado de cobrar a dívida, não corra o prazo de prescrição, que tem o seu fundamento na negligência do credor em proceder à cobrança.

Mas, não tem de ser diferente em relação à reclamação, ao recurso hierárquico e à impugnação judicial.

Na verdade, embora se possa entrever aparente incoerência em, no n.º 2 desse art. 49.º, se fazer decorrer da paragem desses processos por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte a cessação do efeito do facto interruptivo, inclusivamente a suspensão do decurso da prescrição (n.º 2) e, no caso de estar suspensa a execução fiscal, assegurar, no n.º 3 do mesmo artigo, o prolongamento do efeito suspensivo enquanto esta suspensão persistir, o certo é que a suspensão da prescrição nesta última situação não deixa de ter uma razão de ser consistente, que é a mesma que justifica a suspensão durante o período de pagamento em prestações, que é a impossibilidade legal de a administração tributária fazer prosseguir a execução suspensa.

Isto é, compreende-se que o efeito interruptivo cesse por paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, pois essa paragem será imputável aos serviços estaduais que devem fazer tramitar atempadamente os processos administrações e judiciais. Mas, também se compreende que, sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a divida, não se deixe correr o prazo de prescrição enquanto este credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança seja efectuada.

O que significa, assim, que o problema, mais do que incoerência, é de técnica legislativa, pois, se se pretendia restringir os efeitos da cessação do efeito interruptivo nos casos em que estivesse suspensa execução fiscal por força da pendência de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial seria mais adequado esclarecer-se no n.º 2 que o aí estatuído não prejudicava o regime do n.º 3.

Sendo assim, o regime de interrupção da prescrição previsto na redacção inicial da LGT nem será essencialmente diferente do que se previa no CPT (para além das diferenças de factos a que é atribuído efeito suspensivo e interruptivo): também na LGT, os efeitos dos factos interruptivos (o instantâneo e o duradouro) cessam com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, sem prejuízo da relevância autónoma que têm os factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição."

Sufraga-se por inteiro este entendimento.

Voltando à situação sob apreciação nos autos, importa salientar que, de acordo com o probatório, o processo executivo foi suspenso em 11-01-01 em virtude da instauração da impugnação judicial e da quantia exequenda estar garantida por penhora e que o processo de impugnação esteve sem qualquer tramitação desde 13-12-00 até 22-5-02, por motivo alheio á impugnante.

Isto significa que, em face do entendimento que ora se perfilha, a cessação do efeito interruptivo decorrente da aludida paragem da impugnação por mais de um ano, por motivo alheio à impugnante, não seja na prática operante, uma vez que é sobrelevado pela relevância autónoma dos factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição.

Ora, como decorre do preceituado nos artigos 318.º e 320.º do CC, a suspensão da prescrição tem como efeito que esta não comece a correr enquanto se verificar o facto, de natureza duradoura, a que é atribuído o efeito suspensivo.

Daí que no caso em apreço o prazo de prescrição da obrigação tributária relativa ao IVA de 1995 não corra desde 11-01-01, donde resulta que essa obrigação não se encontra prescrita, como alega a recorrente Fazenda Pública, desse forma desaparecendo o fundamento legal que suportou a decisão recorrida de julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Procedem deste modo todas as conclusões da alegação da recorrente Fazenda Pública.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a decisão recorrida, devendo os autos baixar ao tribunal "a quo" para prosseguimento da ulterior tramitação da impugnação judicial deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale.*

([1]) "Vide ainda neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.02.2007, recurso 1130/06, in www.dgsi.pt «É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por ter impugnado e prestado garantia, mas já o não é a falta de movimentação da impugnação judicial por mais de um ano».

([2]) Sublinhado nosso"

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Regime simplificado de determinação do lucro tributável. Opção pelo regime geral.

Sumário:

1— A tributação segundo o regime simplificado é facultativa, sendo colocada na disponibilidade do sujeito passivo a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 53.º do CIRC.

2— A opção feita na declaração de início de actividade pela aplicação do regime geral releva para os três exercícios seguintes (n.º 7 do referido art. 53.º), ainda que esse regime já resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial.

Processo n.º 10/08-30
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: Guimasco – Embalagens de Plásticos, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Fazenda Pública com os sinais nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 53 e seguintes, que julgou procedente a impugnação deduzida por "Guimasaco – Embalagens de Plástico, Ldª", contra a liquidação de IRC do ano de 2003, no montante de € 4.156,96, formulando as seguintes conclusões:

I. Tendo o sujeito passivo indicado, na declaração de início de actividade, um volume total anual de proveitos estimados superior a € 149.639,37, não poderia exercer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC, uma vez que estava, nos termos do art. 53º, do CIRC e por imposição legal, enquadrado neste regime.

II. O n.º 2 do artigo 53º supra citado determina que, no exercício do início de actividade, o enquadramento do sujeito passivo num dado regime de determinação do lucro tributável é efectuado em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da respectiva declaração de início de actividade.

III. Assim, a indicação da opção pelo regime geral será apenas válida e relevante, para efeitos fiscais, se o sujeito passivo reunir todos os pressupostos referidos no n.º 1 do normativo citado, nomeadamente se o valor total anual de proveitos estimado for inferior ou igual a € 149.639,37.

IV. No caso de aquele valor estimado ser superior ao limite legal, o sujeito passivo fica enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, não por opção, mas por obrigação legal.

V. Nos termos do n.º 1 do art. 53º, do CIRC, quando o enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável resultar de imposição legal (e não de opção legalmente válida), o enquadramento no exercício seguinte será efectuado tendo em conta o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício imediatamente anterior.

VI. Ora, no caso em apreço, o sujeito passivo não reunia os pressupostos de enquadramento no regime simplificado de tributação, pelo que a opção pelo regime geral assinalada na declaração de início de actividade seria absolutamente irrelevante, uma vez que o volume de negócios por si estimado determinaria — por expressa imposição legal — o seu enquadramento no regime geral.

VII. Nestes termos, atendendo a que o valor total anual de proveitos efectivamente obtido pelo sujeito passivo, no exercício de 2002, ficou aquém da estimativa efectuada para esse exercício e abaixo do limite legal estabelecido de € 149.639,37, o enquadramento do sujeito passivo seria, obrigatoriamente, alterado para o regime simplificado de determinação do lucro tributável a partir do exercício de 2003 e por três anos consecutivos (cfr. redacção do n.º 9 do art. 53º, do CIRC),

VIII. a menos que o sujeito passivo tivesse exercido a faculdade de opção pelo regime geral até ao fim do mês de Março desse ano de 2003, nos termos da alínea b), do n.º 7 do art. 53º, do CIRC, circunstância que, no caso em análise, não se verificou.

IX. Enquanto o enquadramento no regime geral resultar de imposição legal, o enquadramento em cada um dos exercícios subsequentes será efectuado anualmente, tendo sempre por base o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício anterior.

2- A recorrida "Guimasaco – Embalagens de Plástico, Ldª" não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, defendendo que, nomeadamente que "*...resulta da conjugação de normas do art. 53º do CIRC que, se os proveitos do exercício de um sujeito passivo, enquadrado no regime geral (de determinação do lucro tributável), for igual ou inferior a 149.639,37€, como é o caso dos autos, passará, obrigatoriamente, a ser enquadrado no regime simplificado, a menos que, até ao fim de Março do exercício seguinte, volta a optar pelo regime geral. (...) no caso dos autos essa opção não foi renovada, bem andou a Administração Fiscal ao determinar o lucro tributável desse segundo exercício pelo regime simplificado da determinação.*"

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A impugnante é sujeito passivo de IRC, tendo declarado início de actividade em 03.01.2002. Na declaração de início de actividade indicou um volume total anual de proveitos estimados de 280.000,00 €. fls. 17 ss.

2. No quadro 13, epigrafado com "opção por regime de tributação (se não pretende exercer qualquer opção, passe ao quadro seguinte)", da mesma declaração assinalou a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC.

3. Na mesma declaração, quadrado 16, assinalou possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede. Identificou o TOC.

4. Na declaração mod. 22 relativa ao ano 2002, declarou ter obtido 5.124,70 € de proveitos.

5. Em 2004 a impugnante apresentou a declaração mod. 22 relativa a 2003 via Internet.

6. Por carta datada de 27/08/2004, remetida pela Direcção-Geral dos Impostos, foi a impugnante notificada de que a referida declaração continha erros, nomeadamente a sua inclusão no regime geral, quando o seu enquadramento deveria ter sido no regime simplificado. fls. 11.

7. Em 28 de Dezembro de 2004 a impugnante apresentou reclamação junto do Director Distrital de Finanças de Braga, contra a sua integração no regime simplificado. fls. 12.

8. Em 28/01/2005, o Director de Finanças de Braga, indeferiu a reclamação apresentada pela impugnante, conforme fls. 13 e 14.

9. Em 25 de Maio de 2005, a Direcção Distrital de Finanças de Braga, remeteu à impugnante um projecto de decisão sobre a determinação da matéria colectável com base na integração da impugnante no regime simplificado. fls. 15.

10. Em 23/06/2005 a Direcção-Geral dos Impostos, DF de Braga, notificou a impugnante da alteração da fixação de rendimentos, referente a IRC do ano de 2003, conforme fls. 16.

11. Em 5 de Agosto de 2005 é a impugnante notificada da liquidação de fls. 9, com termo de pagamento a 24/8/05.

5- A questão que se coloca no presente recurso prende-se em saber se a ora recorrida, na declaração de início de actividade, tendo indicado um volume total de proveitos estimados de € 280.000,00 para o ano de 2002, poderia logo aí exercer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC, tendo em conta que, nos termos do artigo 53.º, n.º 1 do CIRC, esse era já o regime legalmente imposto, sendo certo que o volume total de proveitos declarados para aquele ano veio a ser inferior a € 149.639, o que imporia o seu enquadramento no regime simplificado a partir do exercício de 2003, acaso não tivesse sido exercida aquela opção.

A sentença sob recurso, em suma, considerando que o regime simplificado não é o regime regra, antes pressupondo uma opção por parte do sujeito passivo, sendo certo que no caso a recorrida declarou possuir contabilidade organizada, concluiu que, não obstante o valor estimado impor o regime geral, nada obstava a que desde logo tivesse feito opção expressa por esse regime.

Por sua parte, a recorrente Fazenda Pública vem defender que a opção pelo regime geral apenas será válida e relevante no caso do sujeito passivo reunir no momento da declaração os pressupostos referidos no n.º 1 do artigo 53.º do CIRC, nomeadamente se o valor total dos proveitos estimado for igual ou inferior a € 149.639,37.

Vejamos.

Estabelece o artigo 53.º do CIRC, nos nºs 1,2,7 e 8, o seguinte:

Regime simplificado de determinação do lucro tributável

1 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a 30 000 000$00 (euro) 149 639,37) e que não optem pelo regime de determinação do lucro tributável previsto na secção II do presente capítulo.

2 - No exercício do início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o número anterior.

…….

7 - A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:

a) Na declaração de início de actividade;

b) Na declaração de alterações a que se referem os artigos 110.º e 111.º, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime.

8 - A opção referida no número anterior é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar pela forma prevista na alínea b) do número anterior *(redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro)* ().

Ressalta deste enquadramento normativo que a natureza facultativa da tributação segundo o regime simplificado (*que se traduz em o rendimento que serve de base à tributação ser determinado através da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da actividade económicas, ou, na sua falta, através da aplicação de determinados coeficientes ao valor das mercadorias e de produtos e restantes proveitos, com um determinado montante mínimo*) se define como uma garantia que é conferida ao sujeito passivo de poder ser tributado pelo rendimento real, dessa forma preservando a respectiva conformidade constitucional em face do disposto no artigo 104. º, n.º 2 da CRP que preceitua que "*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real"*.

Definindo-se como uma garantia que é conferida ao sujeito passivo de poder ser tributado pelo rendimento real, sendo certo que o regime simplificado não constitui o regime regra consagrado no artigo 104.º, n.º 2 da CRP, acompanha-se a sentença recorrida quando entende que não se vê razão para não ser atendida a opção pelo regime geral de tributação expressa pela recorrente (2. do probatório), tanto mais que assinalou na mesma declaração de inicio de actividade possuir contabilidade organizada (3. do probatório).

Nestas circunstâncias, muito embora o regime geral logo resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial para o ano de 2002, a intenção manifestada pelo ora recorrido de opção por esse regime não poderia deixar de relevar para o caso de, como veio a acontecer, o valor declarado para esse ano (€5.124,70 - 4. do probatório) determinar a aplicação, em princípio, do regime simplificado a partir do exercício de 2003.

Relevando, como releva, essa opção inicial pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC à luz da alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do CIRC, opção essa válida para os três exercícios seguintes (n.8 do mesmo artigo), ao invés do que defende a recorrente Fazenda Nacional, a concretização da opção em causa não estava dependente de nova declaração até ao fim do mês de Março de 2003, nos termos da alínea b) do citado n.º7.

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

Custas pela recorrente Fazenda Nacional, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Maio de 2008.—*Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Graduação de créditos. Hipoteca. Preferência.

Sumário:

I – Nos termos do artigo 688.º, n.º 1, do Código Civil, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

II – Se a hipoteca, a favor da reclamante, foi registada em 1 de Setembro de 1993 e a penhora de uma fracção autónoma, a favor da Fazenda, por dívidas de contribuição autárquica, relativa aos anos de 1992 a 1994, o foi em 25 de Agosto de 1998, quanto a esta fracção o crédito hipotecário goza de preferência no pagamento.

Processo n.º 113/08-30.
Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DE MAFRA,** com sede em Mafra, veio nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, interpor recurso para este Supremo Tribunal da sentença proferida no TAF de Lisboa 2.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Embora precedida de fundamentação de facto e jurídica inatacável (excepção feita ao que diz respeito ao crédito da Segurança Social) veio a ordenação das prioridades dos créditos a ser efectuada por forma errada. De facto,

2. Tendo-se como certo, e no "Enquadramento Jurídico" constante da decisão assim ficou expresso, que gozando os créditos de Contribuição Autárquica de privilégio imobiliário especial, deveriam ser graduados em primeiro lugar,

3. Logo seguidos do crédito da ora Recorrente que goza da garantia hipotecária registada com anterioridade ao registo da penhora, e dos juros, a ele respeitantes e relativos a três anos,

4. Veio a ser graduado em primeiro lugar e, consequentemente, antes do crédito de Contribuição Autárquica e do crédito da ora Recorrente, o crédito exequendo que não goza de qualquer privilégio imobiliário especial nem de qualquer garantia real registada com anterioridade em relação ao registo da hipoteca que garante o crédito da ora Recorrente.

5. Tal errada ordenação dos créditos ofende o disposto nos artºs 604, n. 2, 686º, n. 1, 693º nºs 1 e 2 e 744º, todos do Código Civil,

6. Pelo que deverá ser anulada a douta sentença de graduação de créditos assim posta em crise e substituída por outra que ordene os créditos a pagar por formam que em primeiro lugar seja pago o crédito da Fazenda Nacional relativo a Contribuição Autárquica e respectivos juros, seguido do crédito da ora Recorrente e respectivos juros, e em terceiro lugar a quantia exequenda seguida dos restantes créditos reclamados.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que deve ser ordenada a ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, decidiu a 1ª instância:

1 - Em 1/9/1993, foi registada definitivamente uma hipoteca a favor da reclamante "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra", incidente sobre a fracção autónoma C uma das descritas no auto de penhora de fls.5 do processo de execução, com vista à garantia de empréstimo no montante de € 27.433,88, juro anual até 24% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia contrato de abertura de crédito garantido por hipoteca junta a fls.7 a 13 dos presentes autos; certidão junta a fls.24 a 26 do processo de execução);

2 - Em 30/6/1998, foi efectuada penhora de 1/4 das fracções autónomas descritas no auto de fls.5 do processo de execução principal de que o presente constitui apenso, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

3 - Em 25/8/1998, a penhora identificada no nº.2 foi registada a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme certidões da C.R.P. juntas a fls. 17 a 41 do processo de execução principal;

4 - Em 14/1/1999, foi autorizada a venda judicial de 1/4 das fracções autónomas A e C penhoradas, pelo preço respectivamente de € 5.237,38, tudo conforme auto de adjudicação de fls.71 e 72 do processo de execução principal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

5 - Em 3/3/1999, foi aceite a venda através de negociação particular de 1/4 das fracções autónomas D, E, F, G e H penhoradas, pelo preço total de € 9.975,96, tudo conforme despacho de aceitação de proposta exarado a fls.88 do processo de execução principal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

6 - O executado é devedor à Fazenda Nacional de créditos de contribuição autárquica, incidentes sobre as fracções autónomas penhoradas e vendidas no processo de execução, inscritos para cobrança nos anos de 1996 a 1998, no montante global de € 332,50, acrescido de juros de mora computados a partir das datas constantes das certidões juntas aos presentes autos (cfr. certidões juntas a fls.28 a 34 dos presentes autos);

7 - O executado é devedor à Fazenda Nacional, enquanto responsável subsidiária de firma, de crédito da Segurança Social, no montante de € 8.782,20, acrescido de juros de mora computados a partir das datas constantes da certidão junta aos presentes autos (cfr.certidão junta a fls.36 dos presentes autos);

8 - O executado é devedor à Fazenda Nacional, enquanto responsável subsidiária de firma, de crédito referente a I.R.C., inscrito para cobrança em 1997, no montante de € 637.730,62, acrescido de

juros de mora computados a partir das datas constantes da certidão junta aos presentes autos (cfr certidão junta a fls.36 dos presentes autos);

9 – O executado é devedor à reclamante "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra", de crédito no montante de € 27.433,88, acrescido de juros de mora e despesas judiciais (cfr. documentos juntos a fls. 7 a 13 e 15 a 26 dos presentes autos).

3. Está em causa a graduação do crédito reclamado pela recorrente, que, em seu entender, deve ser graduado em 2º lugar.

Vejamos então.

Na parte dispositiva da sentença, o Mm. Juiz *a quo* decidiu a graduação dos créditos do seguinte modo:

1º. Crédito exequendo;

2º. Crédito reclamado pela Fazenda Nacional, no montante de € 332,50, relativo a contribuição autárquica e respectivos juros vencidos e vincendos até à data da venda;

3º. Crédito reclamado pela "Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mafra";

4º. Crédito reclamado pela Fazenda Nacional, no montante de € 8.782,20, de que é titular a Segurança Social e respectivos juros vencidos e vincendos até à data da venda.

A questão dos autos é, apenas, a de saber se o crédito da recorrente deve, ou não, ser graduado à frente dos créditos exequendos.

Aquele, no montante de € 27.433,88, acrescido de mora e despesas judiciais – cfr. ponto 9 do probatório -, está garantidos por hipoteca, registada em 1 de Setembro de 1993, sobre a fracção autónoma C do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Encarnação, sob o artigo 2640, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o número 1172, da freguesia da Encarnação – cfr. ponto 1 do probatório -, correspondente ao "Rés-do-chão direito, para estabelecimento comercial, com um compartimento amplo e dois sanitários, possuindo também um logradouro com a superfície de 54 metros quadrados. É ainda do uso exclusivo desta fracção um pequeno terraço coberto, existente no lado sul do prédio" – cfr. a descrição da fracção a fls. 11 do processo de execução fiscal n.º 1546-95/100957.5.

Estes, exigidos no mesmo processo de execução fiscal instaurado pela Fazenda Nacional no Serviço de Finanças de Mafra, contra Maria Fernanda Sardinha Faustino Feliciano, por dívidas de contribuição autárquica, relativa aos anos de 1992 a 1994, e custas processuais, no montante global de € 12.969,54 – cfr. primeiro parágrafo da sentença ora em crise, a fls. 63 dos autos.

Tais créditos estão garantidos, como resulta do ponto 3 do probatório, pelas penhoras efectuadas em 30 de Junho de 1998, e registadas a 25 de Agosto do mesmo ano, de ¼ das fracções autónomas A, C, D, E, F, G e H do dito prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Encarnação, sob o artigo 2640, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o número 1172, da freguesia da Encarnação. (Na certidão de teor das descrições e de todas as inscrições em vigor, a fls. 17 e seguintes do apenso do processo executivo citado, vê-se que cada uma das penhoras garante a quantia exequenda de Esc. 2.600.160$00 (os ditos € 12.969,54), sendo exequente a Fazenda Nacional e executada Maria Fernanda Sardinha Faustino Feliciano.)

Sendo que estas dívidas de contribuição autárquica foram inscritas para cobrança antes de 1996 – cfr. as certidões de relaxe presentes nos processos executivos apensos: ao dito processo n.º 1546-95/100957.5, relativo a contribuição autárquica de 1992, corresponde a certidão n.º 51429/95, sendo o ano de cobrança 1993; ao processo n.º 1546-96/101903.1 corresponde a certidão n.º 189905/96, relativa à contribuição autárquica de 1993, inscrita para cobrança em 1994; e ao processo n.º 1546-96/101595.8, correspondem as certidões n.º 61160/96 e 61161/96, relativas à contribuição autárquica de 1994, inscritas para cobrança em 1994.

Ora, nos termos do artigo 688.º, n.º 1, do Código Civil, "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

Ou seja, pelo valor da venda da hipotecada fracção C, a recorrente deve ser paga com preferência sobre os demais credores, desde que estes não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

Dispõe o artigo 24.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica, que este imposto "goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial", sendo que este diploma estatui – artigo 744.º, n.º 1 – que "os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição".

Deste modo, tendo a penhora da fracção sido efectuada em 1998, os créditos de contribuição autárquica só gozariam deste privilégio creditório – "faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros" – artigo 733.º do Código Civil – se tivessem sido inscritos para cobrança nesse ano ou nos dois anteriores. O que, como se viu, não sucedeu.

Assim, os créditos exequendos – por dívidas de contribuição autárquica, relativa aos anos de 1992 a 1994, e custas processuais, no montante global de € 12.969,54 – preferem à hipoteca se, nos preditos

termos, gozarem de prioridade de registo, o que também resulta do n.º 1 do artigo 822.º do Código Civil: "salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior".

Mas, uma vez que a hipoteca, a favor da Recorrente, foi registada em 1 de Setembro de 1993 e a penhora da dita fracção C, a favor da Fazenda, o foi em 25 de Agosto de 1998, quanto a esta fracção o crédito hipotecário goza de preferência no pagamento.

E como a recorrente não tem outra garantia que não a predita hipoteca sobre a fracção C, não pode o seu crédito prevalecer sobre os restantes créditos exequendos garantidos com as penhoras de outros bens imóveis.

Pelo que, apenas com atinência à fracção C hipotecada, o crédito da recorrente garantido pela hipoteca deve ser efectivamente graduado antes dos créditos exequendos garantidos por penhora registada posteriormente, mantendo-se, no mais, a graduação da instância que não vem atacada em qualquer outro ponto.

4. Termos em que se acorda conceder provimento parcial ao recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte em que, no que concerne à fracção C, não graduou o crédito hipotecário à frente dos créditos exequendos – pois que aquele deve ser graduado à frente destes –, mantendo-se a sentença no demais.

Custas pela recorrente, na proporção do vencido, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* - *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Recurso de Revista. art. 150º do CPTA. Pressupostos.

Sumário:

I – O recurso de revista, com previsão legal no art. 150º do CPTA, tem carácter excepcional, destinando-se somente à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II – A relevância jurídica ou social afere-se em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular.

III – A possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da repetição num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.

Processo n.º 128/08.
Recorrente: C.P.B. – Companhia Petroquímica do Barreiro, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CPB – Companhia Petroquímica do Barreiro, Ld.,** com os demais sinais dos autos, interpôs recurso para este Supremo Tribunal (ao abrigo do art. 150º do CPPT), do acórdão do TCA – Sul, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença proferida pelo Mm. Juiz do TAF de Almada, que julgou improcedente a impugnação judicial de liquidação do IMI.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A questão que radica em procurar saber se os cidadãos podem ou não confiar, que um prédio declarado como omisso num conhecimento de SISA, bem como, na subsequente escritura de compra e venda seja efectivamente omisso, para efeitos de admissibilidade do presente recurso, reveste importância fundamental, conforme explanado nos pontos X a XXIII das alegações.

2. A questão de saber se a avaliação em sede de SISA produz efeitos em sede de CA, actualmente de IMI, para efeitos de admissibilidade do presente recurso denota importância fundamental, conforme explanado nos pontos XXIV a XVII das alegações.

3. A apreciação da questão de saber se a avaliação em sede de SISA produz efeitos em sede de CA, actualmente de IMI, para efeitos de admissibilidade do presente recurso afigura-se ainda claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, conforme explanado nos pontos XXVIII a XXX das alegações.

4. A questão de saber se a recorrente, tinha ou não direito a exigir uma segunda avaliação depois de ter sido notificada para tal, constitui para efeitos de admissibilidade do presente recurso, importância fundamental, conforme explanado nos pontos XXXI a XXXIII das alegações.

5. A apreciação da questão de saber se a recorrente, tinha ou não direito a exigir uma segunda avaliação depois de ter sido notificada para tal, para efeitos de admissibilidade do presente recurso, afigura-se ainda claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, conforme explanado nos pontos XXXIV a XXXVIII das alegações.

6. Revestindo as questões em causa nos termos referidos, importância fundamental e afigurando-se a apreciação das mesmas claramente necessária para uma melhor aplicação do direito o presente recurso deve ser admitido.

7. A nulidade do acto que determina a anulação da Declaração Modelo 129 de 13 de Março de 1992, e consequente repristinação do artigo 4511, bem como, a nulidade da primeira avaliação, efectuada em 13 de Junho de 1990, são susceptíveis de serem conhecidas por esse Supremo Tribunal Administrativo, no presente recurso, conforme explanado nos pontos XXXIX a LII das alegações.

8. O acto que determina a anulação da declaração modelo 129 de 13 de Março de 1992 e a repristinação do artigo 4511, atenta frontalmente contra o princípio da confiança, ínsito na ideia do Estado de Direito Democrático, consagrado no art. 2º da CRP, violando o conteúdo essencial de um direito fundamental, pelo que nos termos da alínea d) do n. 2 do art. 133º do CPA, é nulo, conforme explanado nos pontos LIII a LXVIII das alegações.

9. Por ter conduzido à fixação um valor patrimonial, manifestamente exagerado, a 1ª avaliação viola intoleravelmente o princípio da igualdade, plasmado no art. 13º da CRP, violando assim o conteúdo essencial de um direito fundamental, pelo que nos termos da alínea d) do n.2 do art. 133º do CPA, é nula, conforme explanado nos pontos LXVIII a LXXIX das alegações.

10. O requerimento de 2ª avaliação apresentado pela recorrente assume relevância quer para efeitos de Sisa, quer para efeitos de Contribuição Autárquica, motivo pelo qual, não tendo a mesma sido efectuada, a fixação do valor patrimonial não transitou em julgado, padecendo a liquidação em causa de vício de forma por preterição de formalidade essencial, conforme explanado nos pontos LXXX a XCIV das alegações.

11. Sendo que a ora recorrente requereu a 2ª avaliação, depois de para tal ser notificada, deveria a Administração Fiscal ter efectuado a 2ª avaliação e caso o valor desta resultante fosse inferior anular a liquidação, razão pela qual a liquidação de IMI em causa, padece de vício de forma por preterição de formalidade essencial, conforme explanado nos pontos XCV a CV das alegações.

12. Não tendo sido dado conhecimento ao recorrente, do acto que anulou a Declaração modelo 129, repristinando o art. 451 I, sendo aquele o sujeito passivo da relação tributária substantiva, nem tendo sido permitida a sua intervenção, não é aquele despacho eficaz em relação a si, configurando-se como inexistente, como explanado nos pontos CVI a CX.

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

a) O presente recurso, interposto para o ST A nos termos do art. 150º do CPTA não deve ser admitido no caso sub judicio, em que está em causa a apreciação de uma impugnação de liquidação que seguiu os termos do CPPT;

b) Aos processos a que é aplicável exclusivamente o CPPT, não parece curial aplicar-se o processo de revisão atendendo à especificidade (face ao disposto no CPTA) dos recursos nele previstos (recurso para o STA com fundamento em oposição de acórdãos, nos termos do art. 284º, ainda com recurso a aplicação de disposições anteriores do CPC, e recurso para o STA, independente da alçada, em caso de mais de três sentenças com soluções opostas, segundo o n. 5 do art. 280º);

c) Mas, ainda que o art. 150º fosse aplicável, não seria admissível o presente recurso por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do respectivo n. 1, para este tipo de revista de carácter excepcional;

d) Com efeito, destinando-se esta revista à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, por estar em causa a expansão de uma controvérsia susceptível de ultrapassar os limites da situação singular, no caso sub judice a recorrente pretende por em causa os julgamentos factuais realizados pelas instâncias;

e) A decisão do TCAS, confirmativa da sentença do TAF de Almada, apreciou como lhe competia e sem merecer censura, os factos, tendo aplicado o direito em conformidade

f) E não se vê que em que poderia a admissão do presente recurso contribuir para uma melhor aplicação e uniformização do direito, porque não está em causa a possibilidade de repetição de uma qualquer questão jurídica abstracta a surgir num número indeterminado de casos futuros;

g) No presente recurso apenas é atacada uma decisão proferida numa questão singular e cuja importância apenas nesse caso releva, não apresentando dimensão jurídica e social nem susceptibilidade de proporcionar pela sua reapreciação neste recurso uma melhor aplicação e uniformização do direito.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que não se verificam os pressupostos do art. 150º, nºs 1 e 2, do CPTA, pelo que o recurso deve ser rejeitado.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Estamos perante um recurso interposto ao abrigo do art. 150º do CPTA.

No caso, perante uma apreciação liminar sumária (n. 4 do citado artigo).

Recurso que, no caso, é teoricamente admissível, ao invés do que defende a FP.

Importa assim saber se estão reunidos os pressupostos do n. 1 do referido normativo, o que compete, nos termos da lei, a este Supremo Tribunal.

Esses pressupostos estão definidos no n. 1 do citado preceito, que reza assim:

"Das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito".

Estamos realmente perante uma decisão do TCA, proferida em segundo grau de jurisdição.

Mas será que a questão suscitada nos autos tem relevância jurídica ou social, que revista importância fundamental? Ou há necessidade de uma melhor aplicação do direito?

Pois bem.

Como se escreveu na Exposição de Motivos do CPTA, estamos perante um recurso "relativo a matérias que, pela sua relevância jurídica ou social, se revelem de importância fundamental ou em que a admissão de recurso seja necessária para uma melhor aplicação do direito… Afigura-se útil que, em matérias da maior importância, o Supremo Tribunal Administrativo possa ter uma intervenção que, mais do que decidir directamente um grande número de casos, possa servir para orientar os tribunais inferiores, definindo o sentido que deve presidir à respectiva jurisprudência em questões que, independentemente da alçada, considere mais importantes. Não se pretende generalizar o uso da revista… Ao Supremo Tribunal Administrativo caberá dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema" ([1]).

Estamos patentemente perante um recurso excepcional, admitido relativamente a questões de importância fundamental pela sua relevância jurídica ou social, ou então, quando seja claramente necessário para melhorar a aplicação do direito ([2]).

Explicitada a lei e o seu sentido, importa agora decidir preliminarmente se estamos perante uma tal questão.

E a resposta não pode deixar de ser negativa.

Vejamos primeiro a posição expressa pelo EPGA.

Escreveu ele no seu douto parecer:

"Trata-se portanto de recurso restrito a matérias de maior importância, em função da sua relevância jurídica ou social ou em que a admissão do recurso seja necessária para uma melhor aplicação do direito, na perspectiva de possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.

"Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Novembro de 2006, recurso 729/06 «A relevância jurídica ou social afere-se em, termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular», sendo que a divergência, em sede factual, relativamente ao acórdão recorrido, não pode nunca justificar tal recurso.

"Tal não parece ser o caso das questões suscitadas no presente recurso, como se constata das respectivas conclusões de fls.l42 e ss., em que a recorrente inclui abundante matéria de facto, resultando manifesto que pretende submeter a questão a uma tripla instância, sem que se verifiquem pressupostos processuais para tal…".

Vejamos então.

São múltiplas as questões que, no entender da recorrente, justificam a intervenção deste Supremo Tribunal, ao abrigo do art. 150º do CPTA.

A primeira questão está assim formulada: podem os cidadãos confiar que um prédio declarado como omisso num conhecimento de sisa, bem como na subsequente escritura de compra e venda seja efectivamente omisso, ou, pelo contrário, não obstante o prédio ter sido declarado como omisso, no conhecimento de sisa e na escritura, em tal não podem os cidadãos confiar, funcionando tal declaração como meramente indicativa, sendo possível que venham em casos idênticos, a ser surpreendidos com uma inscrição na matriz predial anterior?

Disto parte o recorrente para a consideração para que a questão ultrapassa os limites do caso concreto, sendo susceptível de se repetir nos seus traços teóricos num número indeterminado de casos futuros, sendo que a questão em causa abrange todos os casos em que tenha sido efectuada liquidação de sisa ou IMI, pelo que tal importância se reverte de importância fundamental.

Isto parece violar, segundo o recorrente o princípio constitucional da confiança (ponto XV das alegações).

Pois bem.

A violação de lei constitucional será objecto de posterior análise.

Porém, afigura-se-nos patentemente, e sem necessidade de outras considerações (bastando apreciar os termos em que a questão é posta) que tal questão seja de algum modo relevante e se venha a pôs num número indeterminado de casos.

A questão seguinte (saber se a avaliação em sede de sisa produz efeitos em sede de CA – actualmente IMI) não é também uma questão relevante nem é inequívoco que se ponha num número indeterminado de casos.

Como se dirá de seguida.

Vejamos a questão, tal como ela vem colocada no acórdão em causa, que, no caso, acolhe a tese defendida em 1ª instância.

Escreveu-se:

"Na verdade, no caso dos autos, e conforme a factualidade apurada, a notificação da impugnante para requerer uma segunda avaliação, deve ser entendida apenas para efeitos de imposto municipal de sisa, considerando que, por um lado, tal notificação é efectuada ao abrigo do disposto no art. 109º do CIMSISSD, sendo inclusive notificada para proceder ao pagamento da sisa adicional de Esc. …, e, por outro, resulta do facto de no conhecimento n. …constar que o prédio se encontrava omisso na matriz, e por isso o imposto de sisa foi liquidado com base no preço declarado.

"…

"Ou seja, por um lado, a notificação ora em causa nada tem a ver com a fixação do valor patrimonial para efeitos de Contribuição Autárquica, actualmente IMI, mas apenas com o imposto de sisa, que foi fixado em 13/6/90, devidamente notificada à "Quimigal – Química de Portugal, SA". E, não tendo sido requerida por esta, uma segunda avaliação, tal valor patrimonial, para efeitos de Contribuição Autárquica, ficou definitivamente fixado em Esc. …".

Significa isto que se entendeu na decisão sob censura que a avaliação requerida pela impugnante nada tinha a ver com o imposto aqui em causa (IMI), mas apenas com o imposto de sisa, face à "compra do direito de superfície" de determinado complexo industrial (al. N) do probatório), que era o imóvel anteriormente sujeito a avaliação, quando o proprietário era a Quimigal, que não requerera uma 2ª avaliação (vide alíneas A), C) e cuja rectificação da área não era susceptível (por ser inferior) de "produzir alteração ao valor patrimonial do imóvel", uma vez que a diferença de áreas se devia a erro de medição (alíneas L) e J) do probatório).

É realmente uma interpretação possível. E não se deve concluir que está em causa a apreciação de uma questão com importância jurídica ou social, que revista importância fundamental ou haja clara necessidade para uma melhor aplicação do direito.

E o caso, que no ver do recorrente, terá resposta diversa deste STA, como refere na XXX alegação, ao citar um sumário de acórdão deste STA, poderia justificar isso sim, um recurso por oposição de acórdãos, que não o presente recurso de revista – vide art. 284º do CPPT.

Assim, as conclusões 2ª e 3ª não podem conduzir à satisfação da pretensão da recorrente.

A questão seguinte (conclusões 4ª, 5ª e 6ª) prende-se com a questão de saber se o requerente tem direito a uma segunda avaliação, depois de ter sido notificado para tal.

Ora, como veremos de seguida, esta questão não tem também a relevância fundamental pretendida pela requerente.

Isto porque, na decisão sob censura, não se diz que o recorrente não tenha direito a uma segunda avaliação. Tem sim mas apenas para efeito de sisa, já que a avaliação para efeito de IMI já estava efectuada e não tinha sido requerida pelo então proprietário uma 2ª avaliação. Quer isto dizer que a solução do tribunal à questão imbrica na anterior, dela não se podendo dissociar, merecendo assim resposta idêntica à dada anteriormente.

Assim, e no contexto em causa, não se vê qual relevância fundamental da questão e a necessidade da sua apreciação para uma melhor aplicação do direito.

Demais que, fazendo referência a um acórdão deste STA, que terá decidido em sentido contrário, reconhecendo direito ao recorrente pedir uma 2ª avaliação (vide nºs XCV e ss. das alegações), leva-nos de novo à questão de eventual oposição de acórdãos, que não é de conhecimento nesta sede, como acima já dissemos.

Não podem pois tais conclusões obter o acolhimento pretendido pela recorrente.

Quanto à questão 7ª, a eventual nulidade aí invocada de acto administrativo não pode ser apreciada neste tipo de recurso.

Assaca depois a recorrente, vícios de violação de normas constitucionais (conclusões 8º e 9ª), que identifica (nomeadamente os artºs 2º, e 13º da CRP).

Porém, e como se compreende, a sede própria para apreciar essas alegadas inconstitucionalidades será o Tribunal Constitucional e não este Supremo Tribunal, tendo em conta a excepcionalidade do recurso de revista, que não tem nem pode ter este escopo.

Dito de outro modo: Uma interpretação inconstitucional de normas por parte do TCA, ou a desconsideração de vícios do acto de liquidação, por violação de normas constitucionais, há-de ser objecto de recurso autónomo e directo para o Tribunal Constitucional, que nunca recurso de revista para este Supremo Tribunal, nos preditos termos do art. 150º do CPTA.

A relevância jurídica da inconstitucionalidade das normas convocadas, expressamente referidas pelos recorrentes, não pode, de per si, justificar este tipo de recurso (de revista).

As restantes conclusões (10ª a 12ª) traduzem mera discordância do recorrente com o acórdão recorrido, e inerentes consequências, de todo alheias a um recurso de revista.

Concluindo: o Tribunal não lobriga razões de excepcionalidade que lhe permitam conhecer do recurso.

3. Face ao exposto, acorda-se em não admitir o recurso, face à não verificação dos requisitos expressos no n. 1 do art. 150ª do CPTA.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

([1]) Vide Mário Aroso de Almeida, "O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos", 4ª Edição, pág. 354
([2]) Vieira de Andrade, "A Justiça Administrativa", 7ª Edição, pág. 426

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Reclamação de créditos. Créditos de impostos. Juros de mora. Privilégio.

Sumário:

Em face do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99 de 16 de Março, de que «As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem», o artigo 734.º do Código Civil, nos termos do qual «O privilégio creditório abrange os juros relativos aos últimos dois anos», não tem aplicação às dívidas de juros de mora respeitantes a créditos de impostos.

Processo n.º 129/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Varandas D'Almancil – Empresa de Construção, SA.
Relator**:** Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé proferida nos presentes autos de reclamação e graduação de créditos.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A recorrente reclamou créditos respeitantes a Contribuição Autárquica de 2001 e 2002, com base em privilégio imobiliário previsto nos arts. 24º do CCA e 744º n.º 1 do CC.

2. Reclamou, também, créditos de IRC dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, por beneficiarem de privilégio imobiliário previsto nos arts. 108º do CIRC e 736º n.º 1 do CC.

3. Reclamou, ainda, créditos respeitantes a Contribuição Autárquica, Sisa e Imposto de Selo, que beneficiam do efeito de preferência de penhoras, os quais não se encontram aqui em causa já que foram correctamente verificados e graduados.

4. O que se pretende discutir no presente recurso relaciona-se apenas com os juros de mora respeitantes aos créditos reclamados que beneficiam de privilégio imobiliário.

5. A douta sentença limitou a verificação e graduação dos juros de mora aos últimos dois anos, aplicando erroneamente o art. 734º do CC (cremos que por lapso referiu o artigo 733º do CC).

6. Para todos os outros créditos, que não os reclamados pela Fazenda Pública com privilégio imobiliário, a douta sentença considerou os respectivos juros de mora sem qualquer limite temporal.

7. No entanto, o art. 734º do CC não tem aplicação ao caso concreto já que existe uma norma especial contida no art. 8º do DL n.º 73/99 de 16/05, disposição esta que foi invocada pela Fazenda Pública aquando da reclamação de créditos dos juros de mora.

8. Este diploma é aplicável às dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas públicas (art. 1º).

9. O referido artigo 8º estabelece que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem, sem fazer qualquer alusão a limites temporais.

10. O único limite a que os juros de mora estão sujeitos trata-se do previsto nos arts. 44º n.º 2 da LGT e 4º n.º 1 do DL n.º 73/99.

11. A redacção do art. 10º do DL n.º 49168 de 05/08/1969 continha idêntico normativo.

12. A norma especial prevalece sobre a de carácter geral (arts. 7º n.º 3 e 9º n.º 1 do CC, *ex vi* do art. 11º n.º 1 da LGT).

13. É unanimemente aceite na Doutrina e na Jurisprudência que a lei especial posterior, neste caso, o DL n.º 73/99, subtrai à regulamentação precedente aquela categoria de casos particulares para que é formulada, existindo uma derrogação da lei geral.

14. Neste sentido v. por exemplo Inocêncio Galvão Telles, João Castro Mondes e Francesco Ferrara.

15. O Tribunal *a quo* não utilizou a norma correcta para a resolução do caso concreto, violando o disposto no já referido art. 8º.

16. E também não fez uma interpretação correcta das normas em causa.

17. O direito fiscal é um ramo de direito autónomo, com um ordenamento jurídico próprio, pelo que o Código Civil apenas tem aplicação subsidiária face às leis tributárias, conforme arts. 2º da LGT e 2º do CPPT.

18. Os juros de mora são reclamáveis sem o limite temporal dos dois anos, já que fica afastada a aplicação da regra geral contida no CC.

19. Neste sentido, Acórdão do STA de 27/09/2005, proferido no Proc. 0383/05: *"Os juros relativos a créditos de contribuição autárquica gozam dos mesmos privilégios e são graduados nos mesmos termos que o imposto respectivo."*

20. E Acórdão do TCA do Sul de 08/06/2004, no Proc. 01333/03: "*No caso, o crédito exequendo por gozar do privilégio mobiliário geral, os juros de mora que de igual privilégio gozam, são os relativos aos últimos cinco anos (art.s 6.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 49168, de 5 de Agosto de 1969 e hoje art.º 8.º do Dec-Lei n.º 73/99, de 16 de Março) que devem ser graduados e mencionados na respectiva ordem de graduação."*

21. Pelo que, para além dos créditos por impostos, deveriam ter sido verificados e graduados os juros de mora, também reclamados pela Fazenda Pública, com idêntica preferência aos créditos a que respeitam.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a decisão recorrida, que deverá ser substituída por acórdão que verifique e gradue todos os créditos reclamados pela Fazenda Pública, incluindo os respectivos juros de mora, com idêntica preferência aos créditos a que respeitam (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Objecto do recurso: sentença de fls. 109 a 119 na parte relativa à graduação dos créditos referente aos juros de mora da CA de 2001 e 2002 e de IRC de 2001, 2002 e 2003, juros de mora esses que foram apenas considerados no período os relativos aos últimos dois anos.

Alega a recorrente que a douta sentença limitou a verificação e graduação dos juros de mora aos dois últimos anos, aplicando erroneamente o artº 734º do Código Civil, norma essa que não tem aplicação no caso concreto já que existe uma norma especial - o artº 8º do Decreto-Lei 73/99 de 16.05 - que prevalece sobre a lei geral.

E que aquele diploma é aplicável às dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas públicas, estabelecendo o referido artº 8º que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei forem atribuídos às dívidas sobre que recaírem, sem fazer qualquer alusão a limites temporais.

Fundamentação:

A nosso ver o presente recurso merece provimento.

Com efeito a jurisprudência, seja a dos tribunais judiciais, seja a dos fiscais, é uniforme no entendimento de que os juros de mora relativos a créditos de contribuições e impostos devidos ao Estado e às autarquias locais (bem como os relativos a créditos de contribuições à segurança social) devem ser graduados juntamente com os respectivos créditos, não se lhe aplicando o limite temporal fixado no artigo 734º do Código Civil.

Entendimento este que sufragamos e que se funda no facto de estarmos perante privilégios não previstos na lei geral - Código Civil - mas em lei especial (Decreto-Lei 73/99 de 16.03), cuja estatuição prevalece sobre a geral - vide, neste sentido, para além do Acórdão citado pela recorrente a fls. 140,

os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 01-03-2000, recurso 24614, de 01-10-2003, recurso 102/03, e, por exemplo, quanto aos juros de mora dos créditos da segurança social o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.04.2003, processo 2064/02, e demais jurisprudência ali citada, todos in www.dgsi.pt.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

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 os juros de mora em causa devem, ou não, ser reconhecidos sem o limite temporal de dois anos.

2.1 Em matéria de facto, remete-se para os termos da sentença recorrida, ao abrigo do n.º 6 do artigo 713.º do Código de Processo Civil.

2.2 Segundo diz, com toda a clareza, a ora recorrente Fazenda Pública, «O que se pretende discutir no presente recurso relaciona-se apenas com os juros de mora respeitantes aos créditos reclamados que beneficiam de privilégio imobiliário»; e conclui que «A douta sentença limitou a verificação e graduação dos juros de mora aos últimos dois anos, aplicando erroneamente o art. 734.º do CC».

E tem toda a razão.

A ora recorrente Fazenda Pública reclamou (além do mais) créditos respeitantes a contribuição autárquica referentes aos anos de 2001 e 2002; e reclamou, também, créditos de IRC dos exercícios dos anos de 2001, 2002 e 2003.

A sentença recorrida, entre outros, reconheceu e graduou, em 1.º lugar, «Os créditos reclamados pela Fazenda Pública por C.A. de 2001 e 2002 (…) e juros relativos aos últimos dois anos»; e, em 4.º lugar, «O crédito reclamado por IRC dos anos de 2001, 2002 e 2003 e juros dos últimos dois anos» – "Quanto à fracção F (artº. 9388)".

E, "Quanto à fracção G", a sentença recorrida reconheceu e graduou, em 1.º lugar, «Os créditos reclamados pela Fazenda Pública por C.A. de 2001 e 2002 (…) e juros relativos aos últimos dois anos»; e, em 3.º lugar, «O crédito reclamado por IRC dos anos de 2001, 2002 e 2003 e juros relativos aos últimos dois anos».

Mas, segundo se julga, menos bem.

E, de resto, em aberto desacordo com a jurisprudência corrente, apontada acima, quer pela Fazenda Pública, quer pelo Ministério Público.

Com efeito, os juros, como mero acessório do crédito que são, gozam dos mesmos privilégios outorgados por lei às dívidas sobre que recaem, e, por isso, devem acompanhar a graduação e ter o mesmo reconhecimento dado ao imposto a que se referem.

Na verdade, as dívidas ao Estado provenientes de contribuições e impostos estão sujeitas a juros de mora nos termos do Decreto-Lei n.º 73/99 de 16 de Março – o qual, nos termos do seu artigo 8.º, sob a epígrafe "Privilégio", preceitua que «*As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem*».

Como assim, estamos a dizer, sem necessidade de mais alargados considerandos, e em resposta ao *thema decidendum*, que os juros de mora em causa devem ser reconhecidos, sem o limite temporal de dois anos.

E, então, havemos de concordar que, em face do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99 de 16 de Março, de que «As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem», o artigo 734.º do Código Civil, nos termos do qual «O privilégio creditório abrange os juros relativos aos últimos dois anos», não tem aplicação às dívidas de juros de mora respeitantes a créditos de impostos.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, reconhecendo-se os juros de mora em causa sem o limite de dois anos, segmento em que se revoga a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Sucursal de sociedade estrangeira. Personalidade jurídica. Personalidade tributária. Responsabilidade da sociedade-mãe.

Sumário:

I — As sucursais, agências, filiais, delegações e representações de sociedades comerciais, embora não tendo personalidade jurídica, não deixam de ter personalidade tributária se estas não tiverem sede nem direcção efectiva em território português (artigo 2.º, n.º 1, alínea c) do CIRC).

II — A atribuição de personalidade tributária a tais entidades sem personalidade jurídica constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação, não tendo quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens afectados à actividade daquelas continuam a pertencer à sociedade que as criou.

III — Assim, nas relações com terceiros, não há qualquer efeito patrimonial, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionarem directamente com aquelas entidades cobrar coercivamente os seus créditos sobre os bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe.

IV — A sociedade-mãe de sucursal contra quem foi instaurada inicialmente a execução fiscal é, por isso, responsável pelo pagamento das dívidas fiscais derivadas da actividade desta.

V — Improcede, desta forma, a oposição deduzida pela sociedade-mãe, com fundamento na alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, na medida em que, embora não figurando no título executivo, é responsável pelo pagamento da dívida.

Processo n.º 191/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Sociedad Española de Montajes Industriales, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Sociedad Española de Montajes Industriales, SA, com sede em Madrid, veio deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida, e instaurada pela Fazenda Pública originariamente contra «Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA», por dívidas de IRC, relativo aos anos de 1999, 2000 e 2001, no montante de € 648.818,44, invocando a sua ilegitimidade, por não figurar no título executivo e não ser responsável pela dívida tributária, e a falta de notificação das liquidações adicionais e respectivos fundamentos.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF do Porto, foi a oposição deduzida julgada procedente e, em consequência, determinada a extinção da cobrança à oponente das dívidas exequendas.

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

1. Julgou a douta sentença recorrida, procedente, a oposição deduzida contra o processo de execução fiscal n.º 3182200301051954, a correr termos no Serviço de Finanças do Porto (6), por dívidas relativas a IRC dos anos de 1999, 2000 e 2001, no montante total de € 556.354,17, em que é devedora a "**SUCURSAL EM PORTUGAL DA SOCIEDADE ESPANHOLA SEMI, SA",** determinando, em consequência, a extinção da cobrança relativamente à oponente.

2. Para assim decidir, considerou o Tribunal que, para além de não figurar no título executivo, a oponente não pode ser responsável pelo pagamento do dívida, concluindo pela **ilegitimidade** desta para a execução, aderindo à tese da oponente na defesa da sua ilegitimidade decorrente do facto de nas certidões de dívida apenas constar o nome da sua **sucursal** em Portugal e não o seu, e que, sendo uma entidade com **personalidade tributária** distinta da sucursal, não é responsável pela dívida exequenda.

3. Segundo o sentenciado, a circunstância de a sucursal exercer a sua actividade em Portugal independente da casa mãe confere-lhe não só personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária independentes, mas também **personalidade jurídica**, e, como tal, a sociedade dominante, com sede em Madrid, apenas poderia ser responsabilizada pelas dívidas da sucursal geradas em Portugal, em sede subsidiária, após a reversão.

4. É quanto a este entendimento que se manifesta a nossa discordância com o doutamente sentenciado, porquanto salvo o devido respeito, não estabelece a necessária distinção entre "personalidade tributária" e "personalidade jurídica".

5. Diversamente, a AT entende que as sucursais de sociedades não residentes constituem estabelecimentos estáveis da sociedade de que são mero prolongamento, sendo sujeitos passivos de IRC e IVA (cfr. art.ºs 1.º e 2.º do CIVA), relativamente aos rendimentos e pelas operações praticadas em Portugal, gozam de personalidade tributária, personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária, carecendo, contudo, de **personalidade jurídica** própria, distinta da sociedade principal – cfr.

art.ºs 2.º, n.º 1, als. b) e c) e 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea b) do CIRC, art.ºs 1.º e 2.º do CIVA, art.º 15.º da LGT e art.º 3.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

6. Não sendo pessoas colectivas distintas da sede, as agências ou **sucursais**, tanto de sociedades estrangeiras como de sociedades nacionais, revestindo a natureza jurídica de meros **estabelecimentos comerciais**, dada a inexistência de património da sucursal – que, aliás, motivou o pedido de cobrança da dívida à oponente para a **Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança**, accionado ao abrigo do art.º 7.º da Directiva 76/308/CEE, - a oponente é parte legítima para a execução como responsável originária (e não em sede subsidiária como revertida), por ser a responsável pela dívida contraída através da sua sucursal, sendo nesta medida irrelevante a circunstância de não figurar no título executivo.

7. A douta sentença sob recurso padece assim de **erro de julgamento** na subsunção dos factos ao direito, mostrando-se violadas as disposições legais supra citadas.

Contra-alegando, veio a oponente dizer que:

A) As razões aduzidas pela Fazenda Pública contra a decisão recorrida partem de pressupostos erróneos, donde - e em consequência - são retiradas erradas conclusões, devendo, por isso, improceder totalmente **o** recurso interposto, mantendo-se a douta decisão recorrida.

B) Na verdade, o único argumento aduzido pala Fazenda Pública contra a decisão proferida pelo Tribunal *a quo* reside no facto de, em seu entender, a circunstância de a sucursal não dispor de personalidade jurídica legitimar a responsabilização, a título principal, da SEMI pelas dívidas tributárias da sua sucursal em Portugal**.**

C. A verdade, todavia, é que o facto de a sucursal portuguesa da SEMI ser desprovida de personalidade jurídica não tem a virtualidade de responsabilizar a SEMI pelas dívidas contraídas pela sucursal, pois a legislação fiscal reconhece personalidade tributária às sucursais e, nesse sentido**,** responsabiliza-as pelas respectivas dívidas como se de um estabelecimento independente se tratasse.

D. O direito fiscal atribui às sucursais personalidade tributária e capacidade tributária autónoma, o que significa que elas são sujeitos activos e passivos de relações tributárias e únicas titulares dos direitos e deveres tributários correspondentes.

E. O reconhecimento de personalidade tributária às sucursais e o seu tratamento fiscal como estabelecimento independente permite concluir, com certeza, que a responsabilidade pelas respectivas dívidas tributárias recai – em exclusivo – sobre as sucursais ou, eventualmente, sobre o seu gerente em sede de reversão, em nada relevando para este efeito o reconhecimento – ou não – de personalidade jurídica às sucursais enquanto estabelecimentos estáveis.

F. Ademais, a sucursal enquanto estabelecimento estável traduz-se num património autónomo na óptica do Direito Fiscal, razão pela qual só responde por dívidas próprias e só ela responde por essas dívidas, resultando, por isso, manifesta a ilegitimidade da SEMI, tal como oportunamente invocado.

G. Com efeito, a qualificação da sucursal como património autónomo pressupõe, por um lado, que a massa patrimonial que lhe está afecta só responda pelas dívidas por si contraídas, e não já por quaisquer outras dívidas do respectivo titular e, por outro lado, que o património principal ou geral deste ultimo não responda, em caso algum, pelas obrigações de que é titular a sucursal.

H. Com efeito, a ilegitimidade da SEMI para a presente execução resulta, não só da atribuição de personalidade tributária à sucursal portuguesa, mas, igualmente, da natureza jurídica de património autónomo que a mesma assume no seio dos demais patrimónios de que a SEMI é titular, razão pela qual bem andou o Tribunal a *quo* ao considerar que, ao invés de cobrar as dívidas resultantes da presente execução à SEMI, a Fazenda Pública deveria "*encetar diligências no sentido de confirmar os nomes e moradas dos seus representantes para assim iniciar todo o processo de reversão*".

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

A). Em 31/12/2003 foi instaurada execução fiscal n.º 3182200301051954, contra Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, S.A., contribuinte n.º 974772178, por dívidas de IRC referente aos anos de 1999, 2000 e 2001, conforme certidões constantes da informação de fls. 101 e 102 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

B). Em 20/02/2004 e 27/02/2004 foram remetidas as respectivas citações tendo estas sido devolvidas pelos CTT com a indicação "desconhecido", cf. informação de fls.101 dos autos.

C). Em 18/05/2004 foi extraído mandato de penhora dos bens da executada, cf. informação de fls. 101 dos autos.

D). Em 19/11/2004 foi redigido o auto de diligências do mandado de penhora, onde constavam os seguintes factos:

"1º A firma executada já não exerce a sua actividade no local indicado.

2º A firma em causa não possui bens na área deste Serviço de Finanças e desconhece-se se existem outros fora da área deste Serviço.

3º- É responsável pela sucursal o Sr. Javier Perez Cortezón, de nacionalidade espanhola, maior, solteiro, residente para este efeito na Rua João de Barros, n.º 313, apartamento 01-4150, Porto e possuidor do bilhete de identidade n.º 32422213-X, pelo que se propõe a reversão para este responsável da firma executada.", cf. informação de fls. 101.

E). Em 25/02/2005 foi solicitada à Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança que se procedesse à cobrança da dívida, cf. informação de fls. 101 e documento de fls.100 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

F). No documento supra descrito consta o seguinte:

"Para os devidos efeitos, junto tenho a honra de remeter a V. Ex.ª um pedido de cobrança relativo a Sociedade Española de Montajes Industriales, S.A., com sede em Calle Barquillo, 19, Madrid, acompanhado das respectivas certidões de dívida e mapas resumo efectuadas pelo local Serviço de Finanças de Porto-6.

O devedor principal (Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA) não possui bens penhoráveis para pagamento da dívida, pelo que a mesma deverá ser cobrada à sociedade dominante. (…)", cf. fls. 100.

G). Em 23/06/2005, pelo Conselho de Administração da Sociedad Española de Montajes Industriales, S.A., foi deliberado constituir uma sucursal em Portugal com domicílio na rua João de Barros, n.º 313, apartamento 01, no Porto, cf. documento de fls. 77 dos autos.

H). A sociedade "Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA, foi constituída com vista a realizar um contrato de empreitada de colocação de antenas transmissoras da "Optimus", cf. depoimento de testemunha.

I). O responsável da "Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA era o Sr. Javier Pérez Cortezón, cf. fls. 77 e depoimento de testemunha.

J). Durante a sua actividade a Sucursal em Portugal da Sociedade Espanhola SEMI, SA, não cumpriu com as suas obrigações fiscais, cf. depoimento de testemunha.

L). Em 26/05/2005 foi a oponente notificada para efectuar pagamento do imposto em causa nos autos através da Agencia Tributária de Madrid, fls. 18 a 20 dos autos.

III – Vem a representante da Fazenda Pública interpor recurso da sentença da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou parte ilegítima a oponente e, em consequência, determinou a extinção da execução mandada prosseguir contra aquela e que originariamente havia sido instaurada contra a sua sucursal em Portugal por dívidas de IRC dos anos de 1999 a 2001.

Alega a recorrente que não dispondo a executada originária, sucursal da oponente, que é sociedade não residente, de personalidade jurídica própria, distinta da sociedade principal, é esta parte legítima para a execução, como responsável originária, por ser responsável pelas dívidas contraídas por aquela, sendo irrelevante a circunstância de não figurar no título executivo.

Vejamos. No caso em apreço, está em causa uma dívida de IRC, tendo sido instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da mesma contra a sucursal em Portugal da oponente e, constatada a inexistência de bens da executada, foi ordenado o prosseguimento da execução contra a oponente.

Invocada por esta a sua ilegitimidade, foi a mesma reconhecida na sentença recorrida, por não figurar aquela no título executivo nem ser responsável pelo pagamento da dívida.

Entende a recorrente que, pelo facto da sucursal da oponente não dispor de personalidade jurídica própria, é a oponente parte legítima para a execução como responsável originária, e não em sede subsidiária como revertida, por ser a responsável pela dívida da sua sucursal, sendo irrelevante a circunstância de não figurar no título executivo.

A questão está, pois, em saber se a oponente é ou não responsável pela dívida exequenda, ou seja, se uma sociedade com sede no estrangeiro que dispõe de uma sucursal com estabelecimento estável em Portugal pode ser responsabilizada por dívidas de IRC imputadas à actividade desta em Portugal.

Nos termos do artigo 15.º da LGT, a personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias, reportando-se quer ao lado activo quer ao lado passivo dessas relações.

O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável (n.º 3 do artigo 18.º da LGT).

Todas as entidades com personalidade jurídica têm personalidade tributária mas têm também esta entidades sem personalidade jurídica, como resulta do art.º 2.º, n.ºs 1, alíneas b) e c) e 2 do CIRC, onde se consideram sujeitos passivos de IRC as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Porém, como se disse já no acórdão desta Secção de 7/5/2008, proferido no recurso n.º 200/08, "o alcance da atribuição da personalidade jurídica tributária é relevante exclusivamente para efeitos de

tributação e para determinação das obrigações fiscais, não transformando as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas para efeitos das suas relações com os devedores.

A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica, designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação, justificada por razões de equidade na repartição interestadual de receitas fiscais, que se reconduz a que a entidade sem personalidade jurídica seja tratada como se fosse um ente distinto da pessoa singular ou colectiva que o cria, para efeitos da determinação da tributação que deve incidir sobre a sua actividade em Portugal.

Isto é, a atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «*extensão da obrigação de imposto*», na terminologia do art.º 4.º do CIRC, em cujo n.º 2 se refere que «*as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos*»".

Mas, como se acrescenta no aresto citado, "a atribuição de personalidade tributária a um «*estabelecimento estável*» sem personalidade jurídica não tem qualquer consequência a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que foram afectados à actividade desse estabelecimento estável continuam a pertencer à sociedade que o criou.

Assim, nas relações com terceiros, inclusivamente a administração tributária, não há qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram directamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afectos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram directamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.

Quando se fala em «*património autónomo*» para efeitos de direito tributário, não é com o sentido que o conceito de património autónomo assume para efeitos do direito civil que se traduz num regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas (cfr. Manuel de Andrade, in Teoria Geral do Direito Civil, vol. I, págs. 218-219)".

No âmbito do direito tributário, como diz Alberto Xavier, in Direito Tributário Internacional, 2.ª edição, pág. 326, «*o que imprime a separação ou autonomia, ao património em causa, não é a sua afectação especial, nem carácter separado da sua administração,* **nem a sua sujeição a um dado regime de responsabilidade por dívidas**, *mas o facto de a lei submeter uma massa de bens e direitos a um tratamento fiscal unitário*». (…) «*A autonomia patrimonial de Direito Tributário – e que é vulgarmente designada por "equiparação a empresa independente" – revela-se enquanto a lei submete a tributação independente os lucros que lhe são directamente imputáveis, ao invés de tributar a pessoa colectiva no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no estrangeiro por cada um dos rendimentos isolados que auferir, através da retenção na fonte*.

Todavia, entre nós, a autonomia patrimonial dos estabelecimentos estáveis não conduziu à atribuição de personalidade jurídica, para efeitos fiscais, de tal sorte que **o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes**. *Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, e o artigo 2.º do CIRC, consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável, em si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou colectivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares*».

É o que efectivamente, quanto às pessoas colectivas, resulta da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto «as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS».

Conclui-se, assim, que a oponente, enquanto sociedade-mãe da executada originária, sua sucursal, é responsável pelo pagamento da dívida exequenda, constituindo o seu património garantia dos créditos tributários originados pela actividade desta (artigo 50.º, n.º 1 da LGT).

O facto de a execução ter sido instaurada inicialmente contra a sucursal da oponente não constitui qualquer irregularidade, pois, como vimos, as sucursais de sociedades sem sede ou direcção efectiva em território português têm personalidade tributária e, consequentemente, personalidade judiciária e capacidade tributárias (artigo 3.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT).

O que não invalida que, como se referiu supra, a oponente seja sujeito passivo da dívida exequenda liquidada relativamente à actividade da sua sucursal e, por isso mesmo, responsável pelo seu pagamento, como devedora originária.

Improcede, desta forma, a oposição quanto ao invocado fundamento enquadrável na alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT na medida em que a oponente, ainda que não figure no título executivo, é responsável pelo pagamento da dívida em causa.

A oponente invocou, todavia, um outro fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo 204.º do CPPT, ao afirmar que nunca foi notificada da liquidação da

dívida que agora lhe está a ser exigida, questão essa que não chegou, porém, a ser apreciada na sentença recorrida por prejudicada pela solução dada à questão anterior.

Não obstante o disposto no artigo 715.º, n.º 2 do CPC, aplicável aos recursos em que o tribunal superior tem meros poderes de revista (artigo 726.º, n.º 1 CPC), como é aqui o caso, a matéria de facto fixada não nos permite apreciar tal questão, pois não se sabe se a liquidação da dívida em causa foi ou não notificada à oponente ou à sua sucursal e, em caso afirmativo, em que data.

Impõe-se, por isso, a baixa dos autos à 1.ª instância para apreciação desta questão, face à improcedência da oposição pelo primeiro dos fundamentos invocados.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando, assim, a sentença recorrida, e julgando improcedente a oposição quanto ao fundamento enquadrado pela oponente na alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de ser apreciada a questão suscitada pela oponente relativa ao fundamento de oposição que enquadrou na alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo.

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

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão. Impugnação judicial. Prazos. Convolação. Oposição à execução. Nulidade da citação.

Sumário:

I — A impugnação judicial será apresentada no prazo de 90 dias contados, para os responsáveis subsidiários, a partir da sua citação em processo de execução fiscal (artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do CPPT); todavia, se o fundamento da mesma for a nulidade, a impugnação poderá, então, ser deduzida a todo o tempo (n.º 3 do mesmo preceito).

II — Em regra, os vícios dos actos tributários são fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (artigos 133.º e 135.º do CPA).

III — Daí que, não sendo o vício invocado – falta de fundamentação do acto de liquidação – gerador de nulidade do acto de liquidação, a impugnação deste teria que ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da citação do recorrente.

IV — A forma processual para reagir contra o acto de reversão da execução fiscal é o processo de oposição à execução.

V — Tendo o revertido reagido através do processo de impugnação é possível a convolação para o processo de oposição, se tempestiva.

VI — Sendo a citação um acto do processo de execução fiscal, a sua nulidade não serve de fundamento à respectiva oposição, sendo naquele processo que devem ser apreciadas as questões relativas à sua validade.

VII — A nulidade de citação só pode, porém, ser arguida pelo interessado dentro do prazo de que este dispõe para deduzir oposição.

Processo n.º 220/08-30.
Recorrente: João Rodrigues Lima.
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Viana do Castelo.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – João Rodrigues Lima, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que rejeitou liminarmente a impugnação judicial deduzida no seguimento da sua

citação para a execução fiscal, na qualidade de revertido, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A falta de audiência prévia provoca assim um deficiente procedimento de execução da responsabilidade subsidiária, implicando deste modo a nulidade do acto que decide o recurso ao mecanismo da reversão sendo este, por consequência, totalmente ineficaz em relação ao devedor subsidiário;

2. A audição do interessado é um direito fundamental, constituindo a sua inexistência a violação dum direito fundamental de defesa;

3. Conforme os documentos que foram juntos pela recorrida, o recorrente não foi notificado de qualquer acto de liquidação tributária, o que além duma nulidade constitui uma inexistência;

4. A intervenção do responsável subsidiário na fase administrativa do processo de execução fiscal não depende da citação, sendo mesmo obrigatório que, antes dela, ele nele intervenha;

5. Por isso, já nesta fase anterior ao despacho de reversão é assegurado ao responsável subsidiário o direito de participar no procedimento tributário, como, aliás, é imposto pelo n.º 5 do art.º 267.º da CRP;

6. No caso "*sub judice*" o recorrente não foi notificado de qualquer procedimento tributário antes da execução fiscal, o que significa tratar-se mais que uma nulidade duma inexistência;

7. Este direito de audição anterior ao despacho de reversão consubstancia uma aplicação do art. º 267.º, n.º 5, da CRP, pelo que uma leitura do n.º 3 do art.º 9.º deste Código no sentido de o afastar seria materialmente inconstitucional;

8. Acontece que a citação efectuada ao recorrente não inclui nem a liquidação da dívida, nem a fundamentação da mesma, conforme se pode verificar dos documentos juntos aos autos pela recorrida;

9. Sendo o acto de reversão, a falta de fundamentação e a preterição e outras formalidades legais vícios que constituem nulidades, está em tempo a impugnação apresentada pelo recorrente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. No dia 19/04/2006, o Impugnante foi notificado para exercer o direito de audição prévia à reversão;

2. O Impugnante foi citado, como revertido, para a Execução Fiscal em 26/09/2006, mediante carta registada com aviso de recepção assinada por terceiro;

3. A 29/01/2007, foi interposta a presente Impugnação.

III – Vem o presente recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz do TAF de Braga que rejeitou liminarmente, por extemporânea, a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente na sequência da sua citação, como revertido, para a execução fiscal.

Alega o recorrente ser a impugnação deduzida tempestiva, nos termos do n.º 3 do artigo 102.º do CPPT, porquanto fundada em nulidades que invoca.

Vejamos. A impugnação judicial será apresentada no prazo de 90 dias contados, para os responsáveis subsidiários, a partir da sua citação em processo de execução fiscal (artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do CPPT); todavia, se o fundamento da mesma for a nulidade, a impugnação poderá, então, ser deduzida a todo o tempo (n.º 3 do mesmo preceito).

No caso concreto, o ora recorrente veio deduzir impugnação judicial muito para além do prazo de 90 dias contados a partir da sua citação, pois tendo esta ocorrido em 26/9/2006 (ponto 2 do probatório) só em 29/1/2007 foi interposta aquela.

Assim, a impugnação só seria tempestiva se tivesse por fundamento a nulidade do acto impugnado.

Ora, de todos os fundamentos invocados (falta de audiência prévia antes do despacho de reversão, nulidade da citação, falta de fundamentação do acto de reversão, ausência de culpa e não exercício da gerência da sociedade executada por parte do revertido, prescrição das dívidas, falta de notificação e de fundamentação do acto de liquidação), apenas a falta de fundamentação do acto de liquidação poderia, em princípio, constituir fundamento de impugnação judicial já que os restantes fundamentos invocados constituem antes fundamento de oposição à execução fiscal (v. artigos 99.º e 204.º do CPPT).

Em regra, os vícios dos actos tributários são fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (artigos 133.º e 135.º do CPA), o que não é manifestamente o caso para o vício invocado.

Daí que, não sendo tal vício gerador de nulidade do acto de liquidação, a impugnação deste teria que ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da citação do recorrente, o que não sucedeu, como vimos.

Insiste o recorrente nas suas alegações que, além disso, invocou a nulidade do acto de reversão pelo que, também por isso, a impugnação teria de ser considerada tempestiva.

Mas ainda aqui carece o recorrente de razão.

Com efeito, tem entendido esta Secção que a melhor solução ou o meio processual mais adequado a utilizar pelo revertido, citado para a execução na qualidade de responsável subsidiário, para reagir contra o despacho de reversão, mediante invocação de erro nos pressupostos de facto que determinaram aquele despacho, por alegada ausência de culpa sua na situação de insuficiência patrimonial do originário devedor (v. Ac. de 30/4/03, no recurso n.º 97/03), é o processo de oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial.

E mesmo nos casos em que o acto de reversão está inquinado de vícios de ordem formal (incompetência, falta de fundamentação ou de prévia audição do revertido ou ilegitimidade do exequente) se tem entendido também que a forma processual para reagir contra o acto de reversão da execução fiscal é o processo de oposição à execução e não a impugnação judicial (v. Ac. de 11/04/07, no recurso n.º 172/07).

É óbvio que o facto de ter sido apresentada uma petição de impugnação judicial não é impeditivo de se ordenar a sua convolação na forma do processo adequado, nos termos do n.º 4 do artigo 98.º do CPPT, desde que seja tempestiva.

Ora, tendo a oposição de ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação, de acordo com o n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, é manifesta a impossibilidade de convolação neste caso por à data de apresentação da impugnação se mostrar há muito ultrapassado aquele prazo.

É que a convolação 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.

E, assim sendo, também neste segmento a decisão recorrida não merece nenhum reparo.

Por último, dir-se-á ainda que, quanto à alegada nulidade da citação, sendo esta um acto do processo de execução fiscal, não serve aquela de fundamento à respectiva oposição, sendo antes nesse processo que devem ser apreciadas as questões relativas à sua validade (v. Ac. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 28/2/2007, no recurso n.º 803/04).

É evidente que também aqui seria possível a convolação da petição apresentada em requerimento de arguição de nulidade se não houvesse extemporaneidade (v. ac. do STA de 7/9/05, no recurso 950/05).

Na verdade, o que o recorrente alega não é a falta de citação, a qual pode ser arguida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final (artigo 165.º, n.º 4 do CPPT), mas sim a nulidade da citação efectuada por não lhe terem sido entregues com ela os elementos essenciais da liquidação, incluindo a sua fundamentação.

E, havendo apenas meras irregularidades na citação efectuada, estar-se-ia perante uma mera nulidade de citação, enquadrável no artigo 198.º do CPC.

Assim sendo, a nulidade da citação só pode ser conhecida na sequência de arguição do interessado, a qual deve ser feita, nos termos do n.º 2 do artigo 198.º CPC, no prazo que este dispõe para deduzir oposição, o que, no caso em apreço, como supra referimos, há muito se esgotara aquando da apresentação da petição de impugnação.

Improcedem, desta forma, todas as alegações do recurso, devendo manter-se, por isso, a decisão recorrida.

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

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

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino*.

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Fundamentação do acto tributário. IRS e IRC. Execução fiscal. Pagamento em prestações.

Sumário:

I — A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.

II — É contraditória e inoperante a fundamentação que não só remete literalmente para uma informação formulada na disjuntiva, como silencia a análise dos pressupostos essenciais da requerida isenção ou dispensa de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

Processo n.º 256/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Autoclean-Serviços de Limpeza de Automóveis, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a reclamação que a Sociedade Autoclean-Serviços de Limpeza de Automóveis, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa, que lhe indeferiu o pedido de pagamento em 36 prestações mensais por dívida de IRS e IRC relativa ao ano de 2007, no montante global de € 36.836,73, acrescido de juros de mora e o pedido de isenção da prestação de garantia, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - A questão decidenda prende-se com a autorização do pagamento de uma dívida tributária de IVA em 36 prestações mensais iguais e sucessivas e a isenção da prestação de garantia associada a esse pedido de pagamento em prestações nos termos do art. 199º do CPPT.

II - O deferimento do pagamento da dívida exequenda em 12 prestações é uma decisão estritamente vinculada pois corresponde ao deferimento do pagamento em prestações no prazo máximo permitido por lei - n.º 4 do artº 196º do CPPT; resultando "a dificuldade financeira excepcional" demonstrada pela análise da situação tributária global do S.P. reclamante, designadamente a existência de outros processos de execução fiscal com pagamentos prestacionais em curso.

III - Porque assim é, não poderá manter-se a sentença ora recorrida quanto à anulação do acto impugnado na parte em que este defere o pagamento da dívida exequenda em 12 prestações mensais.

IV - Quanto à isenção da prestação de garantia associada a esse pedido de pagamento em prestações e tendo presente os fundamentos apresentados pela Reclamante para essa dispensa bem como as considerações jurisprudenciais vertidas na sentença ora recorrida quanto à fundamentação dos actos tributários, conclui-se do seguinte modo:

V - Resulta do ponto 8 do probatório da douta sentença ora recorrida que não existe qualquer penhora à ordem do processo de execução fiscal onde foi apresentada a Reclamação ora em crise, nem poderia haver, nos termos do artº 215º do CPPT, uma vez que o pedido de pagamento em prestações foi apresentado no prazo para deduzir a Oposição.

VI - Reiterando a afirmação de que a dívida em causa denota que a Reclamante acaba por financiar a sua actividade (também) com os impostos que "arrecada" em substituição do Estado, o credor tributário, temos que o n.º 4 do artº 52º da LGT prevê como requisito para a dispensa de garantia o prejuízo irreparável que a prestação da mesma lhe pudesse causar ou a manifesta falta de meios económicos para prestá-la, ambas reveladas pela insuficiência de bens penhoráveis.

VII - Nos termos do artº 170º do CPPT o ónus da prova da verificação dos requisitos de dispensa da prestação de garantia cabe à executada.

VIII - Não só o pedido apresentado não está fundamentado de facto e de direito nem instruído com a necessária prova documental, como da análise ainda que perfunctória, realizada pelo SF à situação económica da Reclamante e que fundamenta o despacho ora reclamado, nos termos do n.º 1 do artº 77º da LGT; se conclui que as declarações fiscais apresentadas pelo S.P. à AF não denotam qualquer manifesta falta de meios económicos ou a irreparabilidade do prejuízo que lhe viesse a causar a prestação da garantia então exigida, pois revelam a existência de bens penhoráveis.

IX - Fica então por determinar na douta sentença ora recorrida como poderia a AF convidar a Reclamante a aperfeiçoar alguma irregularidade (ainda não identificada) no requerimento sem prejudicar a rápida decisão do procedimento; ou quais os factos que seriam convenientes conhecer para uma justa decisão da causa, que passará necessariamente por se considerar estarmos na presença de uma empresa em plena laboração, com um resultado fiscal positivo e que a dívida em causa é de IVA autoliquidado.

X - A douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação do n.º 4 do art. 196º do CPPT bem como do n.º 4 do artº 52º da LGT e 170º do CPPT.

A recorrida contra-alegou, concluindo pela improcedência do recurso, com a consequente manutenção da sentença recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, na conclusão II da sua motivação do recurso, a recorrente "enuncia facto não contemplado no probatório da sentença…, o que contraria o juízo conclusivo fáctico expresso na fundamentação da sentença".

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), sem que qualquer delas, sobre a mesma, se tivesse pronunciado.

Atento o carácter urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – A sentença recorrida fixou a matéria de facto que consta de fls. 85 e 86, que aqui também damos por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais.

3 – Cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso (artº 16º, n.º 2 do CPPT), por que prejudicial.

Como vimos, alega, em síntese, este ilustre Magistrado que a recorrente vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, enunciando facto não contemplado no probatório da sentença "(estão pendentes outros processos de execução fiscal contra a reclamante, com pagamentos prestacionais em curso)", contrariando, assim, "o juízo conclusivo fáctico expresso na fundamentação da sentença, segundo o qual a reclamante não demonstrou dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas decorrentes do pagamento imediato e integral da dívida, ou que a sua situação económica a impede de solver a dívida de uma só vez (fls. 89 2º parágrafo)".

Pelo que, neste contexto, o recurso não tem por fundamento, exclusivamente, matéria de direito.

Mas não é assim.

Na verdade e com a referida conclusão, a recorrente apenas sustenta que "o deferimento do pagamento em 12 prestações é uma decisão vinculada pois corresponde ao deferimento do número máximo de prestações permitido por lei – n.º 4 do art. 196º do CPPT…como tal, nunca poderá decair o acto reclamado na parte em que defere o pagamento da dívida exequenda em 12 prestações mensais…", "resultando "a dificuldade financeira excepcional" demonstrada pela análise da situação tributária global do S.P. reclamante, designadamente a existência de outros processos de execução fiscal com pagamentos prestacionais em curso…".

Todavia, a questão que foi apreciada na sentença recorrida, prende-se tão só com saber se o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa se se encontra ou não fundamentado, no tocante à dispensa de garantia.

Ora, assim sendo, saber se a reclamante tem ou não dificuldade financeira excepcional demonstrada pela existência de outros processos de execução fiscal com pagamentos prestacionais em curso não assume qualquer relevo para a decisão do pleito.

Na verdade, este confina-se tão só com saber se o acto reclamado está ou não fundamentado. E saber se o acto reclamado enferma de vício formal de falta de fundamentação é matéria exclusivamente de direito.

E estando em causa somente matéria de direito é este Tribunal o competente para o conhecimento do presente recurso (cfr. artºs 12º, n.º 5, 26º, alínea b), 31º, n.º 3 e 38º, alínea a) do ETAF/04 e 280º, n.º 1 do CPPT).

Razão por que improcede, assim, a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Posto isto, passemos, então, à apreciação do objecto do presente recurso, sendo certo que, ao contrário do que consta das conclusões da motivação do recurso, no caso em apreço a dívida exequenda diz respeito a IRS e IRC relativa ao ano de 2007, acrescida de juros de mora.

4 – Questão idêntica à dos presentes autos, embora a dívida exequenda diga respeito a IVA relativo a Julho de 2007, em que as partes são as mesmas e as mesmas as conclusões da motivação do recurso, foi já apreciada por esta Secção do STA no recente Acórdão de 2/4/08, in rec. n.º 209/08, em que interviemos na qualidade de Juiz-Adjunto.

Por isso mesmo e para obter um interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), vamos aqui transcrever o referido aresto.

Escreve-se, ali, a propósito que, "como é sabido, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação - artigo 99.º, alínea *c*), do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível, no sentido de explícita.

Cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 Rec. 742/03.

O dever legal da fundamentação tem, a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.

Ora, o despacho em causa expressa uma fundamentação por remissão, para a informação sobre que recai: "atenta a informação que antecede".

E esta concretiza-a em dois itens principais: a existência de vendas / prestações de serviços e de resultados positivos desde 2005; e a falta de prova da invocada insuficiência / inexistência de meios económicos.

Ora, tal fundamentação é manifestamente insuficiente.

Na verdade, e por um lado, não se aponta a medida em que tal existência concretiza ou não a necessária insuficiência económica – artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária -, sendo que, quanto à existência de bens, apenas se refere um activo financeiro – "nomeadamente o contratual de receber de uma outra sociedade, outro activo financeiro, nomeadamente dinheiro".

E, por outro, tendo-se assentado na existência de dificuldades financeiras e em consequências económicas danosas para a executada, no pagamento imediato e integral da dívida - pelo que a mesma foi dividida no número máximo de prestações legalmente admissíveis -, todavia justificou-se a não dispensa de garantia na falta de prova da "insuficiência/inexistência de meios económicos", o que aparece como contraditório.

E, bem assim, o próprio teor da remissão, esgotada, no ponto, no inciso vocabular, "atenta a informação que antecede".

Pois que esta se analisa na disjuntiva, equacionando duas hipóteses: tanto a concessão como a denegação da requerida dispensa de caução.

Denegando a isenção, sem mais, não aparece concretizado, como é mister, o fundamento escolhido que, literalmente, bem pode ser o referente ao deferimento da isenção.

Fundamentação contraditória, pois, equivalente à sua falta.

Acresce que a reclamante havia adrede invocado que, face ao alegado, "a prestação de garantia seria um obstáculo ao cumprimento do regime prestacional".

Ponto que o despacho reclamado totalmente silenciou.

Ora, como se refere no recente acórdão deste STA, de 11 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0615/04, citando Alfredo de Sousa e J. Paixão, *Código de Processo Tributário anotado*, 1998, nota 5 ao artigo 82.º, "o grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte".

E mais adiante "(…) a jurisprudência tem demonstrado, sobretudo na concretização do conceito legal de "insuficiência" da fundamentação, a consciência de que se move num domínio de conflito e de conciliação entre interesses e valores divergentes e mesmo opostos".

Alegado, pois, fundada e essencialmente, que a prestação de garantia obstaculizava o próprio cumprimento do regime prestacional, não podia a Administração bastar-se, em sede de fundamentação, com a dita menção da existência de vendas / prestações de serviços, com resultados positivos, e de créditos financeiros, aliás não discriminados, sem qualquer referência concreta ao alegado.

Tem-se, pois, a fundamentação em causa como insuficiente e contraditória, a acarretar legalmente a sua falta, conforme ao acima exposto.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso, em tal medida se revogando a sentença - que, no mais, se mantém -, assim se confirmando o despacho reclamado quanto ao deferimento do pagamento da dívida exequenda em 12 prestações mensais iguais e sucessivas.

Custas na proporção do vencido, sempre com procuradoria de 1/8, pela Fazenda Pública neste tribunal e pela reclamante na instância e no STA.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Pimenta do Vale (relator) — Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Obrigação solidária. Prescrição. Meio de defesa pessoal.

Sumário:

I — Os gerentes de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são responsáveis, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, «solidariamente entre si».

II — De acordo com o n.º 1 do artigo 512.º do Código Civil, «A obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera».

III — A pretensão de que «deve reconhecer-se ao Recorrente o direito a beneficiar da prescrição decidida a favor do outro responsável subsidiário» representa a invocação de um meio de defesa pessoal relativo a outro devedor.

IV — O credor não fica inibido de exigir a prestação integral do devedor solidário, ainda que outro devedor lhe tenha oposto algum meio de defesa pessoal – de harmonia com o n.º 2 do artigo 519.º do Código Civil.

Processo n.º: 277/08-30.
Recorrente: Domingos Gomes Ferreira de Almeida.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Domingos Gomes Ferreira de Almeida vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em que se «nega provimento à reclamação da decisão do Chefe de Finanças de Barcelos, de 12 de Outubro de 2007, que indeferiu o seu requerimento a solicitar a extinção da execução».

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Nos presentes autos de execução fiscal figuram como Executados o Recorrente e ainda João Manuel Gomes dos Santos, tendo ambos sido citados em datas próximas.

2. O outro responsável subsidiário viu ser-lhe judicialmente deferida por decisão já transitada em julgado oposição à execução fiscal em que requeria a declaração de prescrição das dívidas exigidas nestes autos.

3. Por via desta decisão judicial, o reconhecimento da prescrição determinou de forma automática a extinção da execução fiscal/obrigação tributária.

4. Entende o Recorrente que a extinção da obrigação tributária (neste caso por efeito da causa "prescrição") é universal, não se aplicando apenas a um dos responsáveis subsidiários, pois a execução fiscal e a obrigação tributária são uma só.

5. Extinta a obrigação tributária por efeito de uma causa objectiva e independente dos sujeitos como a prescrição, não é legalmente admissível a manutenção de uma execução contra um só dos sujeitos para exercício de um direito do credor já considerado prescrito.

6. A jurisprudência e a doutrina nacionais entendem de forma unânime que a prescrição é uma causa de extinção da execução fiscal, a par de outras.

7. Extinta a execução fiscal em causa, não pode o órgão de execução fiscal tentar cobrar a dívida a um dos responsáveis subsidiários e a outro não, pois a execução é uma só, e se é declarada a sua extinção é para todos os que façam parte da relação tributária e não só para alguns.

8. A responsabilidade subsidiária dos gerentes é conjunta (e solidária) e não individual.

9. A prescrição judicialmente reconhecida no processo de oposição à execução fiscal n.º 853/06.9BEBRG, que correu termos no TAF de Braga, determinou a extinção daquela mesma execução fiscal, por se tratar de causa de extinção da obrigação tributária, pelo que não mais pode o credor tributário reclamar do Recorrente o pagamento da quantia exequenda.

10. O único entendimento dos artigos 176º do CPPT e 48º da LGT (ou 34º do CPT) conforme ao princípio constitucional do Estado de Direito material, é o que vem defendido pelo Recorrente, pois é contrário a qualquer ideia de ordem jurídica materialmente justa considerar-se uma dívida fiscal prescrita (por decisão judicial) quanto a um dos responsáveis subsidiários e não quanto a outro.

11. Como a prescrição é unanimemente considerada uma causa de extinção da execução fiscal tendo a mesma sido declarada por sentença já transitada em julgado, então, ao decidir de forma contrária, não reconhecendo a extinção da execução fiscal, violou a douta sentença recorrida, por errada interpretação do direito, os artigos 176º do CPPT e 48º da LGT (ou 34º do CPT), constituindo-se tal

interpretação destas normas como violadora do princípio constitucional do Estado de Direito material, previsto no artigo 2º da CRP.

12. Caso se considere, apenas por mera hipótese, que a execução fiscal não está extinta, deve reconhecer-se ao Recorrente o direito a beneficiar da prescrição decidida a favor do outro responsável subsidiário, por aplicação do disposto no artigo 301º do CCiv.

13. O Recorrente encontra-se em situação enquadrável naquele normativo: existe uma dívida, dois devedores e o reconhecimento judicial da prescrição quanto a um.

14. Ao entender de forma diversa, violou a douta sentença recorrida, por errada interpretação do direito, o disposto no artigo 301.º do CCiv.

Termos em que deve o presente recurso ser admitido e julgado procedente, revogando-se a douta sentença proferida e substituindo-a por outra que declare a extinção da execução fiscal (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Alega o recorrente que a responsabilidade subsidiária dos gerentes é conjunta (e solidária) e não individual. E que, extinta a execução fiscal por prescrição reconhecida no processo de oposição n.º 853/06.9 BEBRG que correu termos no TAF de Braga, não pode o órgão de execução fiscal tentar cobrar a dívida a um dos responsáveis subsidiários, «pois a execução é uma só, e se é declarada a sua extinção é para todos os que façam parte da relação tributária e não só para alguns».

Fundamentação: A nosso ver o recurso não merece provimento.

Como bem se sublinha na decisão impugnada a apreciação da prescrição é individual, sendo que dívida pode estar prescrita relativamente a um executado e não estar prescrita relativamente a outro.

Para tanto basta que as circunstâncias relevantes para a contagem do prazo de prescrição e também as circunstâncias interruptivas - data de autuação, período e tempo em que o processo de impugnação, reclamação ou recurso hierárquico esteve parado por facto não imputável ao sujeito passivo - sejam diversas em relação a cada um dos responsáveis subsidiários.

Divergências essas que também poderão acontecer em relação à data da citação de cada um dos responsáveis subsidiários. Consoante a mesma seja executada antes ou após o 5º ano posterior ao da liquidação, também a interrupção da prescrição relativamente à sociedade será ou não oponível àqueles - artº 48º n.º 3 da LGT.

Acresce dizer que, pese embora a responsabilidade subsidiária dos administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas seja solidária (artº 24º da Lei Geral Tributária) nada impede que a execução seja extinta em relação a um dos responsáveis subsidiários e prossiga quanto aos demais.

É que, sendo a obrigação solidária só a prestação integral libera todos os devedores (artº 512º, n.º 1 do Código Civil), o que não é, manifestamente, o caso.

Finalmente não colhe também a argumentação do recorrente no sentido de que ocorreu uma pretensa violação do artº 301º do Código Civil.

Dispõe o referido normativo que a prescrição aproveita a todos os que dela possam tirar benefício, sem excepção dos incapazes.

Como referem Pires de Lima e Antunes Varela, no seu Código Civil anotado, tomo I, pag. 254, «a prescrição não tem por fonte uma declaração negocial mas um facto - o decurso de um prazo». Desde que se verifiquem os respectivos requisitos, nomeadamente o decurso do prazo, aproveitará aos respectivos beneficiários, incluindo os incapazes.

É esta a interpretação adequada do aludido preceito legal, daí que se conclua, reportando-nos ao caso subjudice, que o recorrente não pode beneficiar da prescrição, precisamente porque em relação a ele falece um dos requisitos: o decurso do prazo.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 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 há necessariamente lugar à extinção da execução fiscal por benefício da declaração de prescrição da obrigação tributária apenas em relação a um condevedor solidário.

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

1. O ora reclamante figura como revertido, por responsabilidade subsidiária, na execução fiscal n.º 0353188301063111 e apensos, inicialmente instaurada contra a devedora originária "Almeida & Santos, Lda., por dívidas referentes a IVA dos meses 1, 4 e 5 do ano de 1991 e meses de 6, 9 e 10 do ano de 1992, tendo no referido processo de execução invocado a prescrição de tais dívidas e, na sequência do seu indeferimento, interpôs, Reclamação de acto do Chefe, que remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, viria a ser atribuído o número 933/O6OBEBRG - cf. processo de reclamação e de execução fiscal apensos.

2. Por sentença proferida nos referidos autos 933/06.OBEBRG foi negado provimento à reclamação, com fundamento em não ter ocorrido a prescrição das dívidas tributárias em causa, sentença esta que viria a ser confirmada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, por Acórdão datado de 9.11.2006, já transitado em julgado cf. fls. 34 a 36 e 77 a 80 do processo de reclamação apenso.

3. A execução fiscal referida em 1, reverteu ainda contra João Manuel Gomes dos Santos, enquanto responsável subsidiário, tendo este, em 12.06.06, deduziu oposição contra a execução fiscal, a qual correu termos por este Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga com o n.º 853/06.9BEBRG.

4. Por sentença datada de 8.05.07, proferido referido processo de oposição 853/06.9BEBRG, foi determinada a extinção da execução relativamente ao oponente Manuel Gomes dos Santos, com base na prescrição das dívidas, sentença esta já transitada - cf. fls. 111 a 114 do Proc. Ad. Apenso.

5. Por requerimento com registo de entrada nos Serviços de Finanças de Barcelos a 14.06.07, veio o reclamante pedir a extinção quanto a si da execução, com fundamento na prescrição decretada no processo de oposição 853/06.9BEBRG, como tudo melhor consta de tal requerimento a fls. 108 e 109 do PA apenso, que se dá por reproduzido.

6. Pelo despacho, ora reclamado, de 12.10.07 do Chefe de Finanças, foi indeferida a pretensão do reclamante, com fundamento em que a sentença proferida relativamente a Manuel Gomes dos Santos opera apenas relativamente a ele, conforme consta de tal sentença e, por outro lado, relativamente à prescrição das dívidas, pela existência de caso julgado relativamente às dívidas revertidas contra o requerente, tudo conforme melhor consta do referido despacho a fls. 122 do P.A. e que se dá por reproduzido.

7. O reclamante foi notificado a 17.10.07 do despacho proferido, tendo sido registada em 26.10.07, nos Serviços de Finanças, a entrada da presente reclamação - cf. 123 e ss do P.A e fls. 4 ss dos autos.

2.2 Sob a epígrafe "*Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos*", o artigo 24.º da Lei Geral Tributária estabelece, no seu n.º 1, que – «pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação» [alínea a)]; e «Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento» [alínea b)] – «*Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si*».

Por sua vez, diz o artigo 48.º da Lei Geral Tributária que «*As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários*» [n.º 2]; e que «*A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*» [n.º 3].

Sobre a "Noção" de obrigação solidária, explica mormente o n.º 1 do artigo 512.º do Código Civil que «*A obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera (...)*». Ou, como diz o n.º 1 do artigo 519.º do Código Civil, «*O credor tem o direito de exigir de qualquer dos devedores toda a prestação, ou parte dela, proporcional ou não à quota do interpelado (...)*».

Mas preceitua no n.º 2 deste mesmo artigo 519.º do Código Civil que «*Se um dos devedores tiver qualquer meio de defesa pessoal contra o credor, não fica este inibido de reclamar dos outros a prestação integral, ainda que esse meio já lhe tenha sido oposto*». E, do lado do devedor, dispõe o n.º 1 do artigo 514.º do Código Civil, a respeito de "Meios de defesa", que «*O devedor solidário demandado pode defender-se por todos os meios que pessoalmente lhe competem ou que são comuns a todos os condevedores*». Sendo certo que o n.º 1 do artigo 521.º do mesmo Código Civil diz que «*Se, por efeito da suspensão ou interrupção da prescrição, ou de outra causa, a obrigação de um dos devedores se mantiver, apesar de prescritas as obrigações dos outros, e aquele for obrigado a cumprir, cabe-lhe o direito de regresso contra os seus condevedores*».

Prescrita a obrigação em relação a algum ou alguns dos devedores – diz-se no *Código Civil Anotado*, na anotação 1. ao artigo 521.º, de Pires de Lima e Antunes Varela – estes podem invocar a prescrição nos termos gerais: não estão, portanto, sujeitos, em relação ao credor, ao cumprimento parcial ou integral da obrigação. Mas se, em relação a algum ou alguns dos devedores, a prescrição não se tiver consumado por haver suspensão ou interrupção, este ou estes podem ser compelidos a cumprir integralmente, pois não podem invocar um meio de defesa pessoal a outro devedor (cf art.º 525.º). Ora, neste caso, a lei confere ao demandado o direito de regresso, mesmo em relação àqueles cuja responsabilidade se encontrava prescrita. O benefício da prescrição, portanto, neste caso de solidariedade dos devedores, limita-se à faculdade que os beneficiários têm de recusar o cumprimento ao credor. Nunca respondem, consequentemente, pelo cumprimento integral da obrigação. Porém, nas relações internas dos devedores continuam a responder pela sua parte, embora a obrigação esteja, em relação a eles,

prescrita. A solução adoptada assenta ainda no efeito pessoal da interrupção, limitando-a ao devedor atingido pelo acto interruptivo (…) [*fim de citação*].

Pelo que acima se deixou dito, os gerentes de uma sociedade, e nos termos da lei, são responsáveis de modo subsidiário «e solidariamente entre si».

E, a respeito da obrigação solidária, supõe-se a existência de meios de defesa, quer comuns, quer pessoais ao demandado, não podendo este invocar um meio de defesa pessoal a outro devedor – cf., no mesmo sentido, José Dias Marques, *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora, Limitada, 1953, pp. 256 e ss..

2.3 No caso *sub judicio*, o executado por reversão, reclamante, ora recorrente, segundo o probatório, «Por requerimento com registo de entrada nos Serviços de Finanças de Barcelos a 14.06.07, veio (…) pedir a extinção quanto a si da execução, com fundamento na prescrição decretada no processo de oposição 853/06.9BEBRG», «por sentença datada de 8.05.07 (…) relativamente ao oponente Manuel Gomes dos Santos (…), sentença esta já transitada».

No entanto, e ainda segundo o probatório, «Pelo despacho, ora reclamado, de 12.10.07 do Chefe de Finanças, foi indeferida a pretensão do reclamante, com fundamento em que a sentença proferida relativamente a Manuel Gomes dos Santos opera apenas relativamente a ele, conforme consta de tal sentença e, por outro lado, relativamente à prescrição das dívidas, pela existência de caso julgado relativamente às dívidas revertidas contra o requerente».

Quer dizer: o ora recorrente pretende ver declarada extinta por prescrição a execução fiscal contra si revertida na qualidade de gerente da firma "Almeida & Santos, Lda", pelo facto de alegadamente haver sentença declaratória de prescrição das dívidas exequendas revertidas em relação a outro alguém.

A sentença recorrida diz que «o reclamante não pretende ver apreciado, novamente, se as dívidas estão ou não prescritas, mas que, tendo o Tribunal considerado prescritas as dívidas em causa, relativamente ao outro oponente revertido, [pretende] aproveitar de tal prescrição». E diz ainda que «A questão a decidir consiste assim em saber se pode aproveitar ao reclamante a prescrição decretada em relação ao outro responsável subsidiário, não obstante a prescrição das dívidas relativamente a ele ter sido já apreciada e decidida desfavoravelmente por sentença e acórdão já transitado».

Citando Manuel Andrade, *in* Teoria Geral da Relação Jurídica, II, p. 45, consigna a sentença recorrida que "*a prescrição consumada não extingue pura e simplesmente a obrigação, mas apenas confere ao devedor o poder (direito potestativo) de a invocar como causa extintiva da mesma obrigação*". E – continua a sentença recorrida –, «Por outro lado, o escopo da execução fiscal é a cobrança da dívida exequenda. Assim é, nomeadamente, o pagamento que extingue a execução cf. art.º 176.º do CPPT, no estado em que se encontrar (art.º 264.º n.º 1 do mesmo diploma), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (art.º 269.º do citado CPPT)».

Da sentença recorrida transcrevemos ainda a seguinte passagem.

Como bem salienta o DMMP, nos termos do disposto no art.º 160.º do CPPT (correspondente ao art.º 246.º do CPT), a responsabilidade de cada dos devedores revertidos é apreciada individualmente. Acrescenta-se que é também individualmente assegurado a cada responsável a possibilidade de reagir contra a execução, por diferentes formas processuais – cf. art.º 22.º, n.º 4, da LGT.

Foi o que aconteceu na execução fiscal em causa, contra a qual, por formas processuais diferentes, reagiram o reclamante através da reclamação de actos n.º 933/06.OBEBRG e o outro executado, Manuel Gomes dos Santos, pela posição 853/06.9BEBRG.

Em cada um daqueles processos, individualmente e relativamente a cada executado, foi apurado se a execução fiscal deveria ou não contra si prosseguir, e a decisão neles proferida, releva apenas relativamente ao respectivo sujeito processual.

Assim, na oposição 853/06.9BEBRG foi determinada a extinção da execução relativamente ao oponente Manuel Gomes dos Santos, por prescrição. No processo n.º 933/06.OBEBRG, do ora reclamante, negado provimento à reclamação, por não ter ocorrido prescrição.

Do que fica exposto, conclui-se que não se extinguiu a execução fiscal em virtude da sentença proferida na oposição.

Assim sendo, a prescrição decretada relativamente ao outro executado não lhe pode aproveitar, não sendo aplicável aqui o disposto no art.º 301.º do C.C..

Como se referiu a apreciação da prescrição é individual. Tanto assim, que a dívida pode estar prescrita relativamente a um executado e não se encontrar prescrita relativamente a outro (s).

Para tanto basta atentar nas causas previstas para a interrupção da prescrição, no disposto no n.º 3 do art.º 34.º do CPT, sendo a sua aferição efectuada relativamente a cada responsável.

A propósito e a título exemplificativo, atente-se ainda no disposto no n.º 3 do art.º 48.º da LGT, onde se prevê que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

Aliás, o citado art.º 301.º, ao prescrever que "A prescrição aproveita a todos os que dela possam tirar beneficio...", terá de ser entendido no sentido da verificação relativamente aos seus eventuais beneficiários dos requisitos de que depende a sua verificação.

O que, de resto, resulta claro no regime da fiança, a que alude o reclamante, prescrevendo o art.º 636.º do C.C. causas de interrupção e de suspensão da prescrição autónomas para o devedor e fiador. Também aqui, não se comunicando tais causas relativamente a eles, pode ocorrer prescrição relativamente a um e não relativamente a outro. [*fim de citação*]

O Tribunal *a quo* coloca bem a questão e dá-lhe, de resto, a solução que julgamos acertada, e cuja fundamental correcção corroboramos.

Com efeito, podemos concluir de modo natural e tranquilo que o pedido formulado neste recurso, de que «deve reconhecer-se ao Recorrente o direito a beneficiar da prescrição decidida a favor do outro responsável subsidiário», representa a invocação na execução fiscal de um meio de defesa pessoal relativo a outro devedor – o que se afigura juridicamente inadmissível, como se viu.

E não vale acenar com a violação do princípio da segurança ínsito no princípio do Estado de direito democrático, pois que – pelo regime legal de prescrição das obrigações tributárias, cuja aplicação visa sobremodo a estabilidade, a confiança e a segurança jurídica ao nível das relações entre o Estado e o contribuinte – não se vê (nem o recorrente demonstra) como pode ter sido violado o imperativo constitucional plasmado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, do respeito e da garantia de «efectivação dos direitos e liberdades fundamentais».

Resta-nos deste modo concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que não há necessariamente lugar à extinção da execução fiscal por benefício da declaração de prescrição da obrigação tributária apenas em relação a um condevedor solidário.

Pelo que deve ser confirmada a sentença recorrida a decidir neste pendor.

E, então, a terminar havemos de convir que os gerentes de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são responsáveis, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, «*solidariamente entre si*».

De acordo com o n.º 1 do artigo 512.º do Código Civil, «*A obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera*».

A pretensão de que «deve reconhecer-se ao Recorrente o direito a beneficiar da prescrição decidida a favor do outro responsável subsidiário» representa a invocação de um *meio de defesa pessoal relativo a outro devedor*.

O credor não fica inibido de exigir a *prestação integral do devedor solidário*, ainda que outro devedor lhe tenha oposto algum *meio de defesa pessoal* – de harmonia com o n.º 2 do artigo 519.º do Código Civil.

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

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

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Nulidades de Sentença. Omissão de Pronúncia. Execução Fiscal. Citação.

Sumário:

I — A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cf. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

II — Considerada a petição extemporânea, não há que emitir pronúncia sobre qualquer questão atinente ao mérito da causa, pelo que se não verifica omissão de pronúncia.

III — Efectuadas duas citações iguais - da mesma pessoa, no mesmo processo e para o mesmo fim - vale a primeira, - sendo a segunda inócua – para todos os efeitos, nomeadamente arguição da nulidade da citação - que não da sua falta - e contagem do prazo de oposição, não renascendo, pois, os respectivos prazos e direitos, antes devendo considerar-se precludidos.

Processo n.º 293/08-30.
Recorrente: José António da Purificação Martins.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José António da Purificação Martins vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente, por intempestiva, a reclamação de acto do órgão de execução fiscal, que deduziu contra o despacho da Chefe de Finanças Adjunta do Serviço Porto-7, de 15 de Junho de 2007, que indeferiu (cfr. fls. 60 a 63 dos autos) o requerimento, por aquele apresentado, que pretendia a declaração de nulidade da citação do despacho de reversão efectuada em 18 de Abril de 2007 (cfr. fls. 335 e ss. do processo administrativo).

Fundamentou-se a decisão em que, tendo o revertido sido anteriormente citado, em 12 de Julho de 2006, "para os termos da mesma execução", "efectuadas duas citações na mesma pessoa, no mesmo processo e para os mesmos efeitos, (…) não pode deixar de [se entender] que vale a citação feita em primeiro lugar, pelo que a quando da primeira citação o executado dispunha de 30 dias para arguir a nulidade da mesma e, se não o fez, não pode, agora, a coberto de uma segunda citação, colocar em causa questões que não o foram oportunamente".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1a. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre questões suscitadas pelo Recorrente na reclamação de fls...., a saber, a falta de título executivo e o incumprimento do disposto no art. 190º, nº, 1, do CPPT vícios que sendo insanáveis, convocavam a nulidade dos actos de citação praticados nos autos executivos - vd., art. 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT;

2a. O que, traduzindo a omissão do dever que recaía sobre o Mmo Juiz a quo de se pronunciar sobre todas as questões de direito vertidas na reclamação apresentada, omissão que tem decisiva influência na boa decisão da causa, acarreta, por força da lei, a nulidade da douta sentença proferida - cfr., art. 125º do CPPT, art. 201º, n.º 1, 660º, n.º 2, 668º, n.º 1, alínea d), do Cód. Proc. Civil, aplicáveis em sede tributária ex vi o disposto no art. 2º do CPPT.

3a. A reversão contra os responsáveis subsidiários, concretiza-se através da citação do revertido em sede de execução fiscal, a qual deverá ser pessoal e respeitar os termos prescritos no Cód. Civil - cfr., art. 23º, n.º 1, da LGT, art. 191º, n.º 3 e 192º, n.º 1, do CPPT;

4a. Sendo que a carta registada dirigida ao citando e com vista à citação do responsável subsidiário, deverá identificar o processo executivo a que respeite, ser acompanhada de cópia do título executivo e de todos os elementos essenciais referentes à existência da dívida exequenda, como ainda da indicação de todos os meios de defesa ao seu dispor, designadamente, o direito de reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente a liquidação subjacente à dívida exequenda - cfr., art. 22º, n.º 4 da LGT e 190º, n.º 1 do CPPT, 228º, n.º 1 e 235º, do CPC;

5a. Da citação dirigida ao aqui Recorrente em 18 de Abril de 2007 na qualidade de responsável subsidiário das dívidas tributárias da sociedade Luxoarte, Importação e Exportação de Produtos Fotográficos, Lda, não constam quais os fundamentos da reversão, os pressupostos e a extensão da mesma, dela não constam os elementos e fundamentos das liquidações operadas à primitiva executada e que dão suporte à dívida exequenda como não foi acompanhada do despacho de reversão ou de quaisquer documentos dos quais se pudesse retirar tais elementos, nem, finalmente, é indicado o enquadramento legal que subjaz à reversão operada, o que tudo era essencial ao exercício do contraditório e prejudica irremediavelmente o direito de defesa do Recorrente;

6a. Deste modo, verifica-se nulidade da citação do Recorrente por na sua realização não terem sido observadas as formalidades prescritas na lei, com manifesto prejuízo dos seus direitos de defesa - cfr., art. 198º, n.º 1, do Cód. Proc. Civil art. 201º, n.º 1, n.º 2 do Cód. Proc. Civil; art. 165º, n.º 2, do CPPT;

7a. Toda a execução tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da acção executiva; O título executivo é condição necessária ("os actos executivos em que se desenvolve a acção não podem ser praticados senão na presença dele") e suficiente ("na sua presença, seguir-se-á imediatamente a execução") da acção executiva; por outro lado, é através dele que se determina o quantum da prestação e a legitimidade activa e passiva para a execução; por isso que, deverá conter todos os elementos que permitam compreender a razão de ser da execução - cfr., art. 45º, n.º 1, do CPC; vd., tb., Anselmo de Castro. Acção Executiva Singular, Comum e Especial pg. 14; Rui Duarte Morais. A Execução Fiscal, pg. 36,

8a. Acompanhando a conclusão constante do Manual de Procedimento e Processo Tributário, IFT, Pg. 109 "poder-se-á afirmar que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito da entidade exequente".

9a. Pelo exposto, é forçoso concluir que o despacho de reversão constitui e é parte integrante do título executivo da execução revertida contra o responsável subsidiário; é através dele que (cfr., art. 13º do CPT e art. 23º da LGT):

- a responsabilidade subsidiária se efectiva;

- o revertido poderá aferir das razões de facto e de direito que sustentam a reversão decretada;

- em que medida a execução é contra ele revertida;

- se determina a legitimidade passiva do revertido;

10a. Em suma, é através do despacho de reversão que o revertido fica a conhecer os fins e os limites da execução, constituindo, pois, aquele despacho condição necessária e, conjuntamente com a certidão de dívida, suficiente para a acção executiva revertida;

11a. In casu, está adquirido que com a citação não foi remetido ao Recorrente o despacho de reversão, carecendo, por isso, a presente acção executiva de título executivo - cfr., art. 45º, CPC;

12a. Acresce que, nos termos do disposto no art. 190º, n.º 1, do CPPT, "a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do presente Código ou, em alternativa, ser acompanhada de cópia do título executivo";

13a. Estabelecendo o n.º 1 do art. 163º do CPPT que constitui requisito essencial dos títulos executivos a indicação da natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante;

14a À luz daquelas disposições legais, a falta da indicação da decisão e dos fundamentos da reversão, os montantes pelos quais foi decidido operar aquela reversão, traduz-se na falta de cumprimento do referido art. 190º, n.º 1 do CPPT;

15a. O que, tudo, constitui nulidade insanável nos termos do disposto no art. 165º. n.º 1. alínea b) do CPPT:

16a. Da carta registada remetida ao Recorrente em 18 de Abril de 2007, refere-se expressamente que a mesma se destinava a citar o Recorrente para os autos executivos indicando-a como seu objecto, acto de citação que, aliás, no despacho reclamado e na douta decisão recorrida, se reconhece ter existido;

17a. Ao receber uma carta contendo a referência expressa a um acto de citação - no dia 18 de Abril de 2007 - o Recorrente interpretou e concluiu que estava a ser efectivamente citado para os presentes autos executivos como qualquer outro destinatário colocado nas mesmas circunstâncias o entenderia;

18a. Tendo, legitimamente, dado por adquirido que a primeira citação - também ela nula e carecida de título executivo (entre o mais, não foi acompanhada do despacho de reversão nem dela constam as indicações referidas na conclusão...) - havia sido dada sem efeito;

Ac. STJ de 10.7.90. Proc. n.º 079435

"O julgador continua a dispor de poderes jurisdicionais para ordenar segunda citação, quando verificar que a primeira não obedeceu aos trâmites legais";

19a. Decorre do art. 161º, n.º 6, do CPC, que as partes não podem ser prejudicadas pelos erros e omissões que não lhe sejam imputáveis: Ac. Rei. Porto de 4.7.02. Proc. n.º 0230980

"Mandada efectuar, indevidamente, uma segunda citação, suspende esta os efeitos decorrentes da primeira, designadamente no tocante ao prazo para apresentação da contestação, uma vez que os erros e omissões praticados pela secretaria judicial não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes";

20a. Como tal, a arguição de falta e nulidade de citação apresentada pelo Recorrente é tempestiva;

21a. Uma interpretação diversa, tal como é feita na decisão reclamada, designadamente dos arts. 189º e 190º do CPPT, no sentido de que um segundo acto expresso de citação não vale como tal - o que conduz o citando a legitimamente considerar que a primeira citação foi anulada -, viola o direito de defesa e acesso à justiça consagrado no art. 20º da CRP e, por isso, é inconstitucional;

22a. A quantia exequenda diz respeito a IVA dos meses de Abril, Maio e Junho de 1996 devidos pela sociedade Luxoarte, Importação e Exportação de Produtos Fotográficos e Utilidades, Lda.;

23a. A citação do Recorrente foi efectuada em 18 de Abril de 2007, pelo que a obrigação tributária reclamada nos presentes autos está prescrita não podendo o seu pagamento ser peticionado ao aqui Recorrente - cfr., art. 34º do CPT e arts. 48º, n.º 1, da LGT;

24a. Tanto mais que a reversão da presente execução contra o Recorrente está alicerçada na sua responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais da primitiva executada - a Luxoarte - responsabilidade essa decorrente da sua (pretensa) qualidade de gerente daquela sociedade; deste modo, atendendo ao facto de o Recorrente não ter sido

citado para os presentes autos executivos nos cinco anos posteriores à liquidação da obrigação tributária que dá suporte à quantia exequenda - admitindo, a benefício de raciocínio e sem prescindir, a regular citação da Luxoarte para os presentes autos executivos -, não se pode considerar interrompido o prazo prescricional previsto no art. 34º do CPT e no art. 48º, n.º 1, da LGT - art. 48º, n.º 3, da LGT;

25a. Idêntica conclusão se alcança - prescrição da quantia exequenda - mesmo quando se entenda que o Recorrente foi validamente citado em 12.7.06, o que, sem prescindir, se admite a benefício de raciocínio;

26a. Sendo certo que a citação do Recorrente para a execução não tem qualquer eficácia interruptiva do prazo prescricional, sendo irrelevante a modificação operada na instância executiva determinada pela reversão;

27a. Acresce que a lei não atribui qualquer relevância à ocorrência de novos factos interruptivos da prescrição depois de verificado o primeiro evento interruptivo, fluindo, a partir de então, o prazo de prescrição sem mais interrupções;

28a. Na sentença recorrida, violaram-se as disposições legais supra citadas;

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que - embora não ocorra nulidade de sentença por as questões referidas terem ficado prejudicadas com a decisão, "das conclusões 3.ª a 15.ª não [haver] que conhecer [por] as questões aí postas não [terem sido] tratadas na decisão recorrida" e o "fundamento do recurso posto nas 16.ª a 21.ª conclusões (…) não procede[r] pelas razões referidas na sentença" -, "as dívidas exequendas, de IVA, referem-se aos meses de Abril, Maio e Junho de 1996 e o responsável subsidiário ora recorrente apenas foi citado em 12.7.2006, mais de 5 anos, pois, sobre as liquidações", pelo que a dívida se encontra prescrita.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - No serviço de finanças de Lisboa-13, corre termos, contra a sociedade "LUXOARTE - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS FOTOGRÁFICOS E UTILIDADES, LDA.", o processo de execução fiscal n.º 327119971016393, instaurado para cobrança coerciva de dívida de IVA do ano de 1996, no montante de 4.736.762$00 (cfr. fls. l do PEF)

B) - Por despacho da chefe do serviço de finanças de Lisboa-13, datado de 24/06/2003, que consta de fls. 143 do apenso de execução e que aqui se dá por integralmente reproduzido, foi ordenada, além do mais, a notificação do ora reclamante para o exercício do direito de audição prévia, com vista à reversão contra ele do processo de execução fiscal, referido em A).

C) - O ora reclamante foi notificado, para os efeitos ordenados no despacho referido em B), nos termos do ofício que consta de fls. 146 do apenso de execução e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o qual foi acompanhado de cópia do dito despacho, bem como das certidões de dívida.

D) - O ora reclamante exerceu o direito de audição prévia, por escrito, nos termos que constam do articulado de fls. 267 a 269 do apenso de execução, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e juntou documentos aos autos.

E) - Por despacho do chefe do serviço de finanças de Lisboa-13, datado de 05/07/2006, que consta de fls. 291 (frente e verso) do apenso de execução e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi ordenada a reversão da execução, referida em A), contra, além do mais, o aqui reclamante.

F) - No âmbito da carta precatória enviada para o efeito ao serviço de finanças do Porto-7, que consta de fls. 316 e ss do apenso, o ora reclamante foi citado para os termos do processo de execução fiscal (o qual adquiriu o n.º 3387200607001339), referido em A), nos termos do ofício cuja cópia consta de fls. 325 do apenso, o qual foi acompanhado, como afirma e demonstra o próprio reclamante, de cópia do mandado de citação (reversão), tal como consta de fls. 298 a 306 do dito apenso, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos, em 18/04/2007, conforme assinatura aposta no aviso de recepção de fls. 327 do mesmo apenso de execução, que aqui se dá, igualmente, por integralmente reproduzido.

G) - Em 8/05/2007, foi enviado, ao serviço de finanças do Porto-7, o articulado de fls. 298 a 306 do apenso de execução, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, através do qual o ora reclamante arguiu a nulidade da citação que lhe fora efectuada, referida em F).

H) - Sobre a arguição de nulidade, referida em G), recaiu a informação e despacho de indeferimento, proferido pela chefe de finanças adjunta do Serviço de Finanças do Porto-7 em 15/06/2007, que constam de fls. 424 a 426 do apenso de execução e cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos.

I) - O ora reclamante foi notificado do despacho, referido em H), na pessoa do seu mandatário, em 21/06/2007 (cfr. fls. 427 a 429 do PEF).

J) - Por ofício de 18/7/07, do Serviço de Finanças do Porto 7, remetido ao Exmo. Mandatário do reclamante, foi o mesmo, na sequência de requerimento apresentado para o efeito, esclarecido do teor da decisão aludida em I) supra, conforme resulta de fls. 63 dos autos.

L) A presente reclamação deu entrada, no serviço de finanças do Porto-7, em 7/08/2007 (cfr. fls. 2).

M) De acordo com a informação prestada pelo Serviço de Finanças do Porto 7 (informação confirmada pelo reclamante, na presente p.i, concretamente, nos artigos 60º a 71º, mormente o artigo 69º da p.i), no âmbito do processo de execução fiscal a que a presente reclamação respeita, o ora Recla-

mante já havia sido citado para os termos da execução fiscal, em 12/7/06 (cfr. informação de fls. 60 a 63 dos autos).

N) A fls. 422 do PEF consta um ofício de citação, para os termos da execução fiscal subjacente à reclamação em análise (nº 3387200607001339, do SF do Porto 7), concretamente respeitante à cobrança do IVA de 1996, no montante de € 23.626,87, com data de emissão de 08/06/07, ao qual se encontra anexa certificação do título executivo (cfr. fls. 422 e 423 do PEF), sendo que, a fls. 317 a 319, do apenso, se encontra o aviso de recepção relativo à citação do ora Reclamante para o processo executivo a que a presente reclamação respeita, o qual se encontra assinado e datado, em 12/7/06.

O) Do teor do ofício m.i no parágrafo precedente consta, além do mais, a indicação do prazo de 30 dias para o executado, aqui reclamante, deduzir oposição à execução fiscal (cfr. fls. 422 do PEF apenso).

Vejamos, pois:

Quanto à Nulidade por Omissão de Pronúncia:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Sustenta o recorrente que o Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre a falta de título executivo e o incumprimento do disposto no artigo 190.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – cfr. 1.ª e 2.ª conclusões.

E, efectivamente, assim sucedeu.

Todavia, tal deveu-se ao facto de a sentença recorrida ter considerado a petição de reclamação intempestiva, o que, *de per si*, consequência a impossibilidade de conhecer o mérito das pretensões deduzidas.

Pelo que não se verifica a invocada nulidade, já que, como se disse, exceptuam-se do dever de pronúncia do juiz as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, improcedendo, assim, as conclusões 1.ª e 2.ª.

Quanto à tempestividade da reclamação / efeitos da segunda citação:

Alega o recorrente – conclusões 16.ª a 21.ª – que, "ao receber uma carta contendo a referência expressa a um acto de citação", deu "por adquirido que a primeira citação (…) havia sido dada sem efeito" - até porque "decorre do artigo 161.º, n.º 6, do CPC, que as partes não podem ser prejudicadas pelos erros e omissões que não lhe sejam imputáveis" -, e, "como tal, a arguição de falta e nulidade de citação apresentada pelo Recorrente é tempestiva".

Com efeito, como resulta do probatório – alínea *m*) -, o recorrente foi citado pessoalmente através de carta registada com aviso de recepção em 12 de Julho de 2006, sendo-o novamente, através do mesmo meio, em 18 de Abril de 2007 – alínea *f*).

E, apesar de imputar às duas os mesmos vícios, só reagiu contra a segunda, em 7 de Agosto de 2007 – alínea *l*) -, depois de ter sido esclarecido do conteúdo do despacho de indeferimento, por ofício de 18 de Julho de 2007 – alínea *j*).

Ora, com aquela primeira citação, a execução que corria contra a sociedade Luxoarte – Importação, Exportação de Produtos Fotográficos e Utilidades, Lda., instaurada para cobrança coerciva de dívida de IVA do ano de 1996 (cfr. alínea *a*) do probatório), reverteu contra o ora recorrente.

Aliás, nos termos do artigo 23.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária e "com vista à [dita] reversão", que ocorreu, pois, em 12 de Julho de 2006, o recorrente foi notificado para exercer o direito de audição prévia em 24 de Junho de 2003 – cfr. alínea *b*) do probatório.

Assim, quando foi citado pela segunda vez, em 2007, no intuito de ocupar a posição de responsável subsidiário daquela sociedade originariamente executada, o recorrente encontrava-se já na posição de executado, como revertido.

Pelo que poderia opor-se à execução com qualquer dos fundamentos elencados no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Como poderia igualmente "reclamar ou impugnar" a dívida cuja responsabilidade lhe foi atribuída, "nos mesmos termos do devedor principal", para o que a citação deve conter "os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais" – artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

E, por maioria de razão, poderia atacar a citação e o despacho de reversão.

Sendo que, se nada fizesse, correria o risco de ver caducar os seus direitos de acção, o que efectivamente aconteceu.

No entanto, devido à segunda citação, pretende o recorrente recuperar tais meios de defesa, nomeadamente através do ataque gracioso à sua validade e da reacção judicial à decisão administrativa que apreciou esta questão.

Ora, a segunda citação é absolutamente inócua: todos os efeitos que esta pretendia operar tinham sido já desencadeados pela primeira citação, no ano anterior, como se viu.

Com efeito, esta segunda citação, efectuada erroneamente e sem qualquer base legal, não acarreta qualquer alteração na esfera garantística do recorrente, designadamente no que concerne à recuperação de direitos precludidos - cfr. os acórdãos do STA de 17 de Março de 1996 – recurso n.º 19.651, e de 20 de Maio de 1998 – recurso n.º 21.094, referidos no de 21 de Março de 2007 – recurso n.º 0829/06 – ou à criação de novas garantias. Aliás, como é sabido, uma parte é citada uma única vez (para tomar conhecimento do processo), sendo a partir daí notificada, pelo que só a primeira citação realiza integralmente os seus propósitos.

Situação que não viola o direito de defesa e acesso à justiça consagrado no artigo 20.º da Constituição da República, já que, como se referiu, o contribuinte teve ao seu dispôr diversos meios processuais para reagir contra o acto lesivo que reputou ilegal.

Improcedem, assim, as conclusões 16.ª a 21.ª.

Por outro lado, as questões colocadas nas conclusões 3.ª a 15.ª não pode delas este STA conhecer, já que não equacionadas na decisão recorrida que, como se disse, fundamentou a improcedência aí decretada na extemporaneidade da reclamação.

Quanto à prescrição da dívida exequenda:

Estando em causa IVA de 1996, o prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1997 – artigo 34.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário.

Em 31 de Janeiro de 1997, foi instaurada execução fiscal, interrompendo-se o prazo – seu n.º 3.

Sendo que o processo esteve parado desde 7 de Novembro de 1997 (fls. 114) até 11 de Dezembro de 2001 (fls. 115), por facto não imputável ao contribuinte.

Assim, o prazo relevante para a prescrição decorrido na vigência do CPT vai de 1 a 31 de Janeiro de 1997 e de 8 de Novembro a 31 de Dezembro de 1998.

Decorrem, pois, na vigência do CPT, 2 meses e 23 dias.

Pelo que é aplicável, nos autos, o prazo de 8 anos do artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, por mais curto – artigo 297.º do Código Civil -, contado desde o início da vigência da lei nova.

Esta não dá qualquer relevância interruptiva à instauração da execução nem à paragem do processo executivo resultante da mesma instauração.

Iniciado o prazo em 1 de Janeiro de 1999, decorreria até 1 de Janeiro de 2007, sem quaisquer interrupções ou suspensões.

Já acima se viu, todavia, que o recorrente foi citado em 12 de Julho de 2006, acto que interrompeu a prescrição nos expressos termos do artigo 49.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Tal citação mantém-se erecta, nos autos, à míngua de qualquer oposição, tanto que apenas vem alegada a sua nulidade, que não a sua falta – cfr. o acórdão do STA de 7 de Setembro de 2005 – recurso n.º 0950/05, amplamente transcrito na sentença.

E nada obsta o disposto no artigo 48.º, n.º 3, da LGT, que apenas regula a inoponibilidade ao revertido dos actos interruptivos relativos ao devedor principal, e que nem sequer tem aplicação aos autos.

É, antes, nos termos do referido artigo 49.º, n.º 1, que resulta a interrupção do prazo, pela citação do próprio revertido.

Sendo, assim, de concluir que a dívida não está prescrita.

Termos em que se acorda em:

1) Declarar não prescrita a dívida exequenda;

2) Negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão de execução fiscal. Nulidade da citação do despacho de reversão. IVA e IRS. Fundamentação.

Sumário:

I — A citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal, deve conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação – artº 22º, n.º 4 da LGT.

II — No caso de autoliquidação de IVA, não está suficientemente fundamentada a citação do despacho de reversão se não é dado conhecimento desse facto ao revertido, já que o mesmo releva para a sua defesa, em sentido amplo, abrangendo todas as possibilidades de reacção contra a exigência do pagamento, pois que, relativamente à autoliquidação, o regime de reclamação e impugnação, previsto no artº 131º do CPPT, é diferente do que vigora para a liquidação adicional.

III — Além disso, embora nos casos de autoliquidação a administração tributária não disponha de outros elementos que não sejam os fornecidos pelo devedor principal e, consequentemente, não possa dar mais informação ao destinatário, o conhecimento de que se tratava de um caso de autoliquidação permitiria ao revertido diligenciar junto do devedor principal no sentido de apurar a forma como foi determinado o montante do imposto autoliquidado.

IV — De igual modo e relativamente ao IRS que foi retido na fonte e não foi entregue o montante do imposto retido, também não está suficientemente fundamentada a referida citação se a administração tributária, que está obrigada a proceder à liquidação desse imposto com base na declaração da executada originária, não fornecer ao revertido informação detalhada sobre a natureza dos rendimentos subjacentes a essa mesma liquidação ou dos rendimentos a que se reportavam, bem como indicar os motivos da sua tributação.

V — No entanto, nos termos do n.º 4 do artº 198º do CPC, a arguição da nulidade da citação só deve ser atendida se se demonstrar que existiu prejuízo para a defesa do citado, a nível da globalidade dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência da citação.

Processo n.º 309/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Amândio Ferreira Canha Júnior.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a reclamação que Amândio Ferreira Canha Júnior, melhor identificado nos autos, deduziu contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Aveiro, que lhe indeferiu a arguição da nulidade da citação do despacho que ordenou a reversão da dívida exequenda de IVA e IRS, no valor global de € 75.815,17, acrescida de juros de mora, de que era devedora a executada "Sat Soc Aveirense de Transportes, Lda", dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei (artºs 22º n.º 4 da LGT e 198º n.º 4 do CPC) ao caso concreto.

2) O artº 22º n.º 4 dispõe que as pessoas subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

3) Deve ser entendido por elementos essenciais da liquidação, aqueles que indicam a natureza das liquidações dos impostos que o responsável subsidiário foi chamado a pagar (se adicionais, se oficiosas, ou se emitidas com base nos elementos declarados pela sociedade devedora).

4) Conforme o que foi decidido num dos acórdãos que foi citado da douta sentença recorrida, o Ac. do TCAN, 2ª secção, de 2006/06/29, Proc n.º 001444/06.5BEBRG.

5) Ao dar-se por assente qual a origem das liquidações, isto é que resultam de autoliquidação significa que não há dúvidas que foi cumprida a lei, no que respeita aos elementos essenciais da liquidação.

6) E de igual forma foi cumprida a lei no que respeita à indicação da fundamentação nos termos legais.

7) A Administração Fiscal está obrigada a fundamentar as suas decisões por força do preceituado nos artºs 268º n.º 3 da CRP, artº 124º do CPA e artº 77º n.º 1 e 2 da LGT.

8) A previsão do artº 77º da LGT sobre a obrigação de fundamentar é para <u>as decisões do procedimento tributário.</u>

9) E na autoliquidação não há qualquer decisão da administração, porque quem emite o acto é o Sujeito Passivo.

10) O dever de fundamentar que recai sobre a administração implica que esta deva dar a conhecer ao administrado as razões por que decidiu assim e não de outra maneira qualquer.

11) Ora no presente caso foi o contribuinte que entregou a declaração e que apurou o montante do imposto, logo só ele soube quais foram as operações.

12) Ao contrário do decidido na douta decisão sob recurso a citação cumpriu as formalidades prescritas na lei, não se verificando pois a nulidade.

13) Mas caso assim não se entenda, a considerar-se preterida uma formalidade legal, a mesma não prejudica a defesa do citado.

14) O devedor principal pode reclamar ou impugnar a com fundamento em erro, a autoliquidação em determinadas condições previstas no artº 131º do CPPT, dispondo do prazo de 2 anos a contar da apresentação da declaração, sendo requisito processual que previamente apresente a reclamação graciosa.

15) Atendendo a que o IVA do período mais recente diz respeito ao ano de 2003, há muito passou o prazo para reclamar a autoliquidação para o devedor principal e consequentemente para o devedor subsidiário.

16) A autoliquidação é susceptível, em certas circunstâncias, de impugnação judicial directa, dispondo o contribuinte de um prazo de 90 dias para deduzir impugnação. (Artº 131º n.º 3 e artº 102º n.º 1 a) do CPPT).

17) Mas tal pressupõe que exista um acto de liquidação praticado pela Administração.

18) O que não ocorreu no presente caso em que a declaração do IVA que é entregue pelo contribuinte sem meio de pagamento, ou com pagamento insuficiente não dá origem a qualquer processo de liquidação, mas a um processo de cobrança.

19) O meio de impugnação dos actos da administração tributária em sede de execução fiscal, é a oposição à execução e a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal.

20) Assim o devedor originário, e igualmente o devedor subsidiário não poderá lançar mão da impugnação, por inexistir um procedimento tributário, e a consequente decisão administrativa do imposto.

21) A falta de elementos relativos à declaração, em nada prejudica a defesa do citado, em sede de impugnação à execução fiscal, e consequentemente, não gera a nulidade da citação.

22) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artigos 22º n.º 4 da LGT, e 198º n.º 4 do CPC.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso e, em consequência, revogada a decisão recorrida.

Atento o carácter urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – A sentença recorrida fixou a matéria de facto que consta de fls. 227 a 231, que aqui damos por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se a citação da reversão do responsável subsidiário, ora recorrido, é nula por não conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação respectiva.

Na sentença recorrida o Mmº Juiz "a quo" decidiu que a citação era nula e de nenhum efeito, pelo que, em consequência e face ao disposto nos artºs 198º, nºs 1 e 4 do CPC e 22º, n.º 4 da LGT, anulou o despacho reclamado, ordenando a repetição da citação, uma vez que e em suma, "este é um caso de reversão e por conseguinte não foi ao revertido que cumpriu a autoliquidação dos impostos em causa. Por outro lado, se se trata de autoliquidação tem a Administração Fiscal o suporte que lhe foi submetido pela devedora originária. São justamente estes documentos que importa dar a conhecer ao Reclamante, segundo o que dispõe o artigo 22/4 da LGT".

Na perspectiva da recorrente FP a citação em causa não é nula, pois foi cumprida a lei no que respeita "à indicação da fundamentação nos termos legais", já que "na autoliquidação não há qualquer decisão de administração, porque quem emite o acto é o Sujeito Passivo" e, no caso em apreço, "foi o contribuinte que entregou a declaração e que apurou o montante do imposto, logo só ele sabe quais foram as operações".

"Mas mesmo que assim não se entenda, a considerar-se preterida uma formalidade legal, a mesma não prejudica a defesa do citado", na medida em que "atendendo a que o IVA do período mais recente diz respeito ao ano de 2003, há muito passou o prazo para reclamar a autoliquidação para o devedor principal e consequentemente para o devedor subsidiário" e, por outro lado, "o devedor originário, e igualmente o devedor subsidiário não poderá lançar mão da impugnação, por inexistir um procedimento tributário, e a consequente decisão administrativa do imposto".

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artigo 23º, n.º 4, da Lei Geral Tributária que "a reversão é precedida (…) da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação" respectiva.

Por sua vez, estabelece o n.º 4 do artigo 22º do mesmo diploma que "as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos que o devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais".

Estatui, ainda, o artº 268º, n.º 3 da CRP que "os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectarem direitos ou interesses legalmente protegidos".

O que significa que a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação, incluindo a respectiva fundamentação.

"O que bem se compreende se se atentar em que ele não é o executado originário, pelo que pode não conhecer - e não tem tal obrigação - os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário".

Por outro lado, recentemente, esta Secção do Contencioso Tributário do STA tem vindo a pronunciar-se no sentido de que "nos termos das disposições combinadas dos artºs 23º n.º 4 e 22º n.º 4 da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, a fim de poderem "reclamar ou impugnar a dívida, cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor principal".

Não contendo a citação tais elementos, padece de nulidade a arguir no processo executivo."

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 6/6/02, in rec. n.º 832/02 e de 24/8/05, in rec. n.º 934/05.

Feitas estas considerações, vejamos, então, se a citação em causa contém os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação.

Dos elementos recolhidos nos autos, resulta que o reclamante recebeu a nota de citação junta a fls. 67, advertindo-o apenas de que a execução revertia contra si na qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento da quantia exequenda de € 75.815,17, proveniente de dívidas da executada "Sat Soc Aveirense de Transportes, Lda", ao mesmo tempo que o citava para no prazo de trinta dias, se assim o entendesse, requerer o pagamento em regime prestacional nos termos do artº 196º do CPPT, "e/ou dação em pagamento nos termos do art.º 201º do mesmo código ou então deduzir oposição judicial com base nos fundamentos prescritos no art.º 204º do Código do Procedimento e de Processo Tributário", informando ainda que, "nos termos do n.º 4 do artigo 22º da Lei Geral Tributária a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art.º 99º e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do C.P.P.T.".

Conjuntamente com a referida "citação" foi-lhe, também, enviada uma folha com uma listagem dos processos (vide fls. 109), uma cópia do despacho de fls. 54 e 55 e certidões de dívida de fls. 112 a 143, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Do primeiro e terceiros documentos referidos consta apenas o número do processo, o número da certidão, a identificação do documento de origem, o período do tributo, o tributo, o tipo e respectivo valor.

Assim, desses documentos não constava a natureza das liquidações dos impostos que o reclamante tem que pagar, concretamente, se adicionais, se oficiosas ou se emitidas com base nos elementos declarados pela sociedade devedora, nem se foram efectuadas atentos os elementos declarados ou se, pelo contrário, feitas com base em correcções técnicas efectuadas pela Administração Fiscal ou por virtude da aplicação de métodos indiciários, assim como a natureza dos rendimentos subjacentes a essas liquidações e motivos da sua tributação.

Ora, estas irregularidades são susceptíveis de determinar a nulidade da citação, atento o disposto no artº 198º do CPC, aqui aplicável ex vi do artº 2º, alínea e) do CPPT, o qual estatui que "sem prejuízo do disposto no artigo 195.º, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei" (nº 1). Porém, "a arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado" (nº 4).

No caso em apreço, tratava-se de autoliquidação de IVA e o conhecimento deste facto relevava para a "defesa" do revertido (em sentido amplo, abrangendo todas as possibilidades de reacção contra a exigência de pagamento do imposto) pois, relativamente à autoliquidação o regime de reclamação e impugnação, previsto no artº 131º do CPPT, é diferente do que vigora para os casos de liquidação adicional.

Para além disso, embora nos casos de autoliquidação a administração tributária não disponha de outros elementos que não sejam os fornecidos pelo devedor principal e, consequentemente, não possa dar mais informação ao destinatário, o conhecimento de que se tratava de um caso de autoliquidação permitiria ao revertido diligenciar junto do devedor principal no sentido de apurar a forma como foi determinado o montante do imposto autoliquidado.

Por isso, a omissão da indicação na citação de que se tratava de um caso de autoliquidação era susceptível de prejudicar a "defesa" do revertido, pelo que a citação é nula, nos termos do citado artº 198, nºs 1 e 4 do CPC, conjugado com o artº 131º do CPPT e artº 22º, n.º 4 da LGT.

5 – O mesmo sucede relativamente ao IRS, que foi retido na fonte e que também não foi pago.

"No caso estamos perante um caso de substituição tributária.

Dispõe o art. 20º da LGT:

"1. A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

"2. A substituição tributária é efectivada através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido".

Estaremos aqui – não obstante o disposto no n.º 2 do art. 28º da LGT – não perante uma substituição tributária em sentido próprio, mas antes perante um pagamento por conta realizado por terceiro. Ou seja, estamos antes perante uma substituição imprópria (Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª Edição, págs. 262-264).

Daí que não possamos acompanhar a recorrente quando refere que se está perante uma autoliquidação do imposto levada a cabo pela sociedade de que o oponente é sócio.

Desde logo porque a retenção na fonte não é uma liquidação, verdadeira e própria, como parece defender a recorrente.

Basta ver o actual n.º 3 do art. 97º do CIRS, quando aí se diz que "as importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98º a 102º são deduzidas no *valor do imposto* …".

Isto significa que não há, no momento da retenção, qualquer liquidação do imposto na pessoa do substituto tributário.

Ou seja, e como já dissemos, não estamos perante uma autoliquidação" (Acórdão desta Secção do STA de 10/10/07).

Daí que, nestas situações, se não possa falar, ainda, em liquidação efectuada pela AF nem mesmo em autoliquidação, entendendo-se esta como a liquidação feita pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal (artigos 82.º, 84.º e 18.º da LGT), pois o procedimento de liquidação só se há-de instaurar com as declarações dos contribuintes (artigo 59.º CPPT).

Tal não significa, contudo, que, quando detectada pela AF uma situação em que o sujeito passivo não declarou factos tributários ou foi liquidado inicialmente imposto em montante inferior ao devido, a AF não proceda a uma nova liquidação oficiosamente.

Neste sentido, o Acórdão desta Secção do STA de 14/11/07, in rec. n.º 730/07.

E não se estando perante uma autoliquidação e não tendo sido entregue o montante do imposto retido, sempre a Administração Fiscal estaria obrigada a proceder às liquidações do IRS com base nas declarações da executada originária e fornecer ao reclamante informação detalhada sobre a natureza dos rendimentos subjacentes a essas mesmas liquidações ou dos rendimentos a que se reportavam, bem como indicar os motivos da sua tributação - o que não acontece no caso dos autos.

Tem-se, pois, a fundamentação em causa como insuficiente, a acarretar legalmente a sua falta.

6 – Alega, porém, a recorrente que, a entender-se que houve a preterição de uma formalidade legal, tal não é suficiente para se declarar a arguida nulidade do acto tributário em causa, importando, porém, apurar se há possibilidade de ela ter prejudicado a defesa do reclamante.

A este propósito, escreve-se no Acórdão desta Secção do STA de 10/4/02, in rec. n.º 26.503 que, face ao disposto no predito n.º 4 do artº 198º, "o que releva para efeito de saber se deve ser atendida a arguição de nulidade é a *possibilidade de prejuízo* para a defesa do executado e não a existência de um prejuízo efectivo, como se depreende da utilização daquela expressão e não de outra como «*quando tenha prejudicado a defesa do citado*» ou, simplesmente «*prejudicar a defesa do citado*» ou outra semelhante.

Sendo assim, para existir nulidade não é exigível ao citado que alegue e prove a existência de um concreto prejuízo para a sua defesa, bastando que se apure que, no caso, não é de afastar a possibilidade de ter ocorrido tal prejuízo.

No entanto, em face das razões de economia e de aproveitamento dos actos processuais que estão subjacentes ao regime de relevância de irregularidades de citação previsto naquele n.º 4 do artº 198.º do C.P.C., o que relevará não será uma mera possibilidade abstracta de prejuízo, a apreciar em face do tipo de falta praticada na efectivação da citação, mas sim a possibilidade de a falta ter prejudicado o citado no exercício dos seus direitos processuais.

Isto não significa, obviamente, que uma resposta ***negativa*** à questão da possibilidade de prejuízo seja dada em abstracto, se ele for inconcebível. O que excluem estes princípios de ordem pragmática, é que seja suficiente para concluir pela existência de nulidade uma resposta ***positiva*** a essa questão da possibilidade, que baste que seja abstractamente concebível a existência de prejuízo, mesmo que se demonstre que ele, apesar de possível, no caso concreto, acabou não ocorrer.

Nestes termos, é de concluir:

– que não se pode considerar afastada a relevância da falta por não ter sido alegado e provado que houve prejuízo, pois basta a possibilidade de ele ocorrer;

– que se for de afastar a possibilidade de este prejuízo ter ocorrido no caso concreto, isto é, se for de concluir que ele não existiu, será de concluir pela não existência de nulidade".

No caso do IVA, já vimos que, não tendo sido dado conhecimento ao revertido de que se tratava de autoliquidação deste tributo, este facto relevava para a sua defesa, em sentido amplo, abrangendo todas as possibilidades de reacção contra a exigência de pagamento do imposto, pois, relativamente à autoliquidação o regime de reclamação e impugnação, previsto no artº 131º do CPPT, é diferente do que vigora para os casos de liquidação adicional. Além disso, esse conhecimento permitir-lhe-ia diligenciar junto do devedor principal no sentido de apurar a forma como foi determinado o montante do imposto autoliquidado.

No caso específico do IRS, não contendo a citação o acto de liquidação e seus elementos essenciais, incluindo a respectiva fundamentação, também não é de afastar essa possibilidade de prejuízo.

Na verdade, a inclusão nesse acto de citação destes pressupostos previstos na lei, podia facilitar a defesa do reclamante, designadamente a dedução de impugnação - graciosa ou contenciosa - contra as liquidações, sabido como é que a impugnação depende, essencialmente, do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto.

Sendo assim, deve entender-se que, no caso concreto, está demonstrado que a falta cometida prejudicou a defesa do reclamante, pelo que a arguição de nulidade, nesta parte, devia ser, como foi, atendida, à face do referido n.º 4 do artº 198º do CPC.

7 – Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso e em consequência confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Compensação da dívida por iniciativa da Administração Tributária antes de esgotados os prazos de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa. artigo 89.º do CPPT.

Sumário:

O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da Administração Tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 3 da CRP).

Processo n.º: 356/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Chave Única Mobiliário Internacional, S.A.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública junto do TAF de Penafiel, inconformada com a decisão do Mmo. JuÍz daquele Tribunal que julgou procedente a reclamação deduzida pela Sociedade Chave Única Mobiliário Internacional, com sede em Paços de Ferreira, contra o acto de compensação levado a cabo no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1830200801000268, nos termos do artigo 89.º do CPPT, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença do tribunal a quo enferma de erro de julgamento em matéria de direito decidindo pela anulação da decisão da Administração Fiscal que procedeu à compensação por entender que não poderá ser efectuada compensação enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação administrativa e ou contenciosa do acto de liquidação.

B. O presente recurso é interposto contra a douta sentença porquanto, ao contrário do doutamente decidido, defende a Fazenda Pública pela legalidade do acto de compensação efectuado pela Administração Tributária no processo de execução fiscal n.º 1830200801000268.

C. Verdade é que se encontram preenchidos os pressupostos legais para a Administração Tributária, no exercício do seu poder dever, accionar a modalidade da compensação de dívida instituído pelo preceituado pelo artigo 89.º do CPPT.

D. É incontestável que a actuação da Administração Tributária, que se encontra adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade, respeitou e cumpriu, no procedimento, todas as normas legais vigentes.

E. Conclui-se que, da junção do preceituado pelos artigos 78.º e 84.º do CPPT, a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer ou por pagamento voluntário ou através da cobrança coerciva, sendo o pagamento voluntário aquele que ocorre nos prazos fixados.

Assim,

F. Findo que se encontre o prazo do pagamento voluntário, na medida em que a partir desse momento o devedor se encontra em mora, esse incumprimento legitima a cobrança coerciva, bem como a cobrança através da compensação das dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária, nos termos do previsto no artigo 89.º do CPPT.

G. Sendo que, a cobrança é motivada pela natureza da dívida, pelo seu carácter público e pela celeridade dessa cobrança e pela correlativa afectação à satisfação das necessidades colectivas.

No entanto,

H. Não significa tal que os direitos de defesa dos contribuintes sejam coarctados na justa medida em que, na eventual anulação da dívida por ilegalidade, o contribuinte será ressarcido pelo valor indevidamente cobrado acrescido dos juros indemnizatórios que se venham a mostrar devidos.

Assim,

I. Previsto que está o instituto da compensação, este traduz-se numa das possibilidades que assiste à Administração Tributária de extinguir as obrigações pecuniárias decorrentes de processos de execução fiscal por falta de pagamento no decurso do prazo de pagamento voluntário por parte dos contribuintes.

J. Não significando, porém, que esta esteja obrigada ao términos dos prazos decorrentes da lei concedidos aos contribuintes para a defesa da legalidade.

Na verdade,

K. No estrito cumprimento da lei, a Administração Tributária está obrigada a proceder à compensação de créditos, estando outrossim sujeita ao preenchimento de determinados requisitos e condições expressamente estabelecidas na lei.

L. Requisitos estes, como supra referenciados, efectivamente verificados.

M. Sendo que é o instituto da compensação uma forma de cobrança equiparada a qualquer uma das efectivadas pela Administração Tributária, tais como a penhora e consequente venda, verificados que estejam os requisitos para tal, não se poderá invocar que estes possam traduzir-se numa diminuição da defesa dos contribuintes.

Assim,

N. Com a actuação da Administração Tributária aquando da compensação, decorrido que esteja o prazo para pagamento voluntário e logo que ressalvada a possibilidade de discutir a legalidade da dívida e como tal obter uma reparação dos prejuízos causados pela actuação administrativa,

O. Sempre se concluirá que não ficam assim precludidas as garantias de defesa da reclamante, quanto mais não seja, conforme considerações supra, esta não importa uma perda definitiva do valor do crédito.

Logo,

P. É forçoso concluir pela inexistência de qualquer ilegalidade de que padeça a compensação ora reclamada, justificativa da sua anulação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostra-se apurada a seguinte matéria de facto:

1.º- A Reclamante foi sujeita a inspecção tributária, desta resultando duas liquidações oficiosas de IVA e duas liquidações de juros compensatórios, datadas de 2007.09.29, no montante global de € 118.548,82;

2.º- Em 17 de Outubro de 2007, a Reclamante foi notificada para pagar as liquidações supra referidas até 30 de Novembro do mesmo ano;

3.º- Em 05 de Janeiro de 2008 foi instaurado processo executivo contra a ora Reclamante, tendo sido citada em 2008.01.08;

4.º- A Reclamante tinha um crédito acumulado de IVA no montante de € 172.321,42, do qual requereu o reembolso;

5.º- Em 15 de Janeiro de 2008, a Administração Fiscal efectuou a compensação do montante de € 121.343,96 sobre o valor de reembolso supra indicado, por forma a se pagar da dívida exequenda relativa ao processo de execução n.º 1830200801000268.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou procedente a reclamação deduzida pela ora recorrida contra o acto de compensação efectuado, ao abrigo do disposto no artigo 89.º do CPPT, no processo de execução fiscal instaurado contra aquela por dívida de IVA, com fundamento de que a AF decidiu a referida compensação quando ainda decorriam os prazos para a reclamante poder reclamar ou/e impugnar as liquidações geradoras da dívida exequenda, o que contraria a interpretação que se defende para o normativo citado.

Alega a recorrente Fazenda Pública que a compensação efectuada não padece de qualquer ilegalidade por ter já decorrido o prazo para pagamento voluntário, não estando a reclamante impossibilitada de discutir a legalidade da dívida e de obter uma reparação dos prejuízos causados pela actuação administrativa.

Vejamos. Dispõe o n.º 1 do artigo 89.º do CPPT que «*Os créditos do executado resultantes de reembolso, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código*».

No caso em apreço, constata-se que a compensação impugnada foi efectuada em 15/1/2008 sem que a reclamante tivesse até então lançado mão dos meios de reacção graciosos ou contenciosos contra a dívida exequenda enunciados no preceito citado.

Contudo, tal não significa que, tendo terminado o prazo de pagamento voluntário de tal dívida em 30/11/07, a reclamante não o pudesse vir ainda a fazer dentro dos prazos de que dispunha para o fazer, nos termos dos artigos 70.º e 102.º do CPPT, os quais ainda decorriam nessa altura, pois só terminariam em 28/2/08.

Ou seja, a compensação em causa ocorreu, pois, em momento anterior ao termo do prazo que a reclamante dispunha para reclamar ou impugnar a dívida exequenda e numa altura em que ainda se não mostrava inviabilizada a prestação de uma garantia idónea, atento que a executada, ora recorrida, apenas foi citada em 8/1/08 (v. ponto 3 do probatório).

A questão está, pois, em saber se a actuação da administração tributária, ao proceder à referida compensação naquele preciso momento, é a que melhor se adequa com a interpretação do preceito ao abrigo do qual a compensação foi efectuada, isto é, com o artigo 89.º do CPPT.

A este propósito, escreve Jorge Lopes de Sousa, em anotação 9 a esse normativo, no seu CPPT, anotado e comentado, a págs. 635 e 636, que "*O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 386/2005 entendeu que o n.º 1 deste art.º 89.º não é materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e do acesso aos tribunais (art.ºs 13.º e 20.º, n.º 1 da CRP), quando interpretado com o sentido de permitir a compensação logo que a dívida se torna exigível, findo o prazo de pagamento voluntário de 30 dias (aplicável, nos termos do art.º 85.º, n.º 2, do CPPT, quando não for fixado prazo especial), mesmo antes de estar findo o prazo para o exercício do direito de impugnação, que é de 90 dias, nos termos do n.º 1 do art.º 102.º deste Código, embora desta interpretação resulte que o contribuinte que vise obstar à compensação tenha de impugnar o acto de liquidação dentro daquele prazo de 30 dias, sob pena de perder o direito de ver suspensa a execução, pois a dívida, operada a compensação, fica cobrada.*

Parece, porém, que a interpretação que se deve efectuar do n.º 1 deste art.º 89.º não é essa, pois a proibição de efectuar a compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está ínsito naquele n.º 1 que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa e administrativa do acto de liquidação da dívida em causa.".

Por outro lado, como também assinala o mesmo autor, em anotação 7 ao mesmo normativo "… *não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*".

É que, a perfilhar-se o entendimento da recorrente FP, e como já se disse no acórdão desta Secção de 23/4/08, proferido no recurso n.º 133/08, tal "…*redundaria numa diminuição irrazoável e despro-*

porcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica.".

Daí que se tenha de concluir, como se fez no aresto citado, pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária antes de esgotados os prazos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 3 da CRP).

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Oposição de julgados. Identidade de questões jurídicas e factuais. Reclamação para a conferência do despacho do relator.

Sumário:

I — Do despacho do relator que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT, pode o recorrente reclamar para a conferência, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º CPC, requerendo que sobre tal matéria seja proferido acórdão.

II — Os pressupostos da oposição de acórdãos susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º CPPT reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo e factual substancialmente idêntico.

III — Para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas.

IV — Não existe, assim, oposição de julgados se no acórdão recorrido, não estando em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário acerca do direito de dedução e reembolso do IVA mas tão só as normas que regulam as formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidem optar pela aplicação do IVA no caso de locação de bens imóveis que estão estabelecidas no DL 241/86, de 20 de Agosto, se não procedeu ao reenvio prejudicial da questão ao TJCE, e no acórdão fundamento, vindo suscitada a questão da interpretação da 6.ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/3888/CEE), se decidiu suspender a instância até pronúncia do TJCE sobre a questão de direito comunitário suscitada no processo.

Processo n.º: 460/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: 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 – Difusão – Sociedade Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, notificada do acórdão de 11/12/07, e não se conformando com o mesmo, no segmento em que este indeferiu a nulidade processual, dele

veio interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo do disposto no artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com o acórdão de 9/11/2005 desta Secção, proferido no recurso n.º 1090/03, alegando, em resumo, que, perante operações imobiliárias a jusante, que alegadamente ainda não se mostravam concluídas (no caso dos autos, ainda não se mostrava celebrada a escritura pública de locação, e, no caso do acórdão fundamento, também as respectivas operações imobiliárias não se mostravam concluídas), perante o mesmo quadro jurídico-legislativo, e perante a mesma questão jurídico-tributária (o exercício do direito à dedução do IVA suportado a montante, em operações imobiliárias), enquanto no acórdão recorrido se considerou que tal questão não implicava a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário e que, por isso, não havia lugar a reenvio prejudicial ao TJCE, no acórdão fundamento considerou-se, pelo contrário, que essa mesma questão implicava a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário, de modo que se impunha o reenvio prejudicial ao TJCE.

Por outro lado, enquanto no acórdão recorrido não se atendeu à jurisprudência unânime do TJCE, em particular aquela que impõe o reenvio prejudicial por via de regra, no acórdão fundamento entendeu-se, pelo contrário, que a jurisprudência firmada pelo TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais.

Por despacho de 25/02/2008 do Juiz Relator dos presentes autos foi o recurso interposto julgado findo por não se verificar a alegada oposição de acórdãos.

Inconformada com tal despacho, vem agora a recorrente, nos termos do n.º 3 do artigo 700.º CPC, requerer que seja proferido acórdão sobre a matéria nele decidida, julgando-se verificada a oposição de acórdãos, e ordenando-se, consequentemente, que o recurso por oposição de acórdãos prossiga os seus ulteriores trâmites legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o despacho reclamado:

«*Difusão – Sociedade Imobiliária, SA, com sede em Maia, notificada do acórdão de 11/12/07, proferido nos presentes autos, e não se conformando com o mesmo, no segmento em que este indeferiu a nulidade processual, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, ao abrigo do artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com o acórdão de 9/11/2005 desta Secção, proferido no recurso n.º 1090/03, alegando, em resumo, que, perante operações imobiliárias a jusante, que alegadamente ainda não se mostravam concluídas (no caso dos autos, ainda não se mostrava celebrada a escritura pública de locação, e, no caso do acórdão fundamento, também as respectivas operações imobiliárias não se mostravam concluídas), perante o mesmo quadro jurídico--legislativo, e perante a mesma questão jurídico-tributária (o exercício do direito à dedução do IVA suportado a montante, em operações imobiliárias), enquanto no acórdão recorrido se considerou que tal questão não implicava a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário e que, por isso, não havia lugar a reenvio prejudicial ao TJCE, no acórdão fundamento considerou-se, pelo contrário, que essa mesma questão implicava a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário, de modo que se impunha o reenvio prejudicial ao TJCE.*

Por outro lado, enquanto no acórdão recorrido não se atendeu à jurisprudência unânime do TJCE, em particular aquela que impõe o reenvio prejudicial por via de regra, no acórdão fundamento entendeu-se, pelo contrário, que jurisprudência firmada pelo TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais.

Vejamos. Os pressupostos da oposição de acórdãos, susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, pressuposto que já foi verificado aquando da admissão do presente recurso, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo substancialmente idêntico e subjacentes situações fácticas idênticas.

No acórdão recorrido, entendeu-se que, não estando em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário acerca do direito de dedução e reembolso do IVA mas tão só as normas que regulam as formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidem optar pela aplicação do IVA no caso de locação de bens imóveis que estão estabelecidas no DL 241/86, de 20 de Agosto, não havia que proceder ao reenvio prejudicial da questão ao TJCE.

Pelo contrário, no acórdão fundamento, nas conclusões da motivação do recurso, a recorrente suscitava a questão da interpretação da 6.ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/388/CEE), concretamente do seu artigo 19.º.

Daí que se tenha decidido em tal aresto a suspensão da instância até pronúncia do TJCE sobre as questões de direito comunitário suscitadas no processo.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido não estava em causa a interpretação e aplicação de qualquer norma de direito comunitário, já no acórdão fundamento era suscitada mesmo a interpretação duma directiva comunitária, sendo essa a questão que constituía o fundamento do recurso da impugnante.

Por outro lado, em ambos os acórdãos se faz referência à obrigatoriedade do reenvio ao TJCE, imposta pelo artigo 234.º do Tratado de Roma, desde que esteja em causa efectivamente uma questão de interpretação de direito comunitário, o que, como vimos, não sucede no caso em apreço no acórdão recorrido, pelo que não é correcto afirmar-se que este com a sua decisão tenha contrariado o carácter vinculativo para os tribunais nacionais da jurisprudência firmada pelo TJCE ou não tenha atendido à mesma.

Razão por que se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

Termos em que, face ao exposto, se decide, por não haver oposição, considerar o recurso findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º CPPT.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em metade.

Notifique. DN».

III - Vem a recorrente Difusão – Sociedade Imobiliária, SA, requerer que seja proferido acórdão que, contrariamente ao despacho reclamado, reconheça que o acórdão desta Secção de 11/12/07, proferido nos presentes autos, consagrou solução oposta à constante do acórdão fundamento que identifica para idêntica questão jurídica fundamental – o exercício do direito de dedução do IVA suportado a montante, em caso de operações imobiliárias.

Como se diz no despacho reclamado, os pressupostos da oposição de acórdãos, susceptíveis de fundamentar o recurso previsto no artigo 284.º do CPPT, reconduzem-se, além da exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento, pressuposto que já foi verificado aquando da admissão do presente recurso, à existência de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão de direito, tendo por base um quadro legislativo substancialmente idêntico e subjacentes situações fácticas idênticas.

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar tal recurso a oposição entre soluções expressas, como vem sendo uniformemente exigido pelo STA, exigência esta que é formulada com base na referência a «solução oposta» inserta nos artigos 22.º, alíneas a), a´) e a´´), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b´), e 30.º, alíneas b) e b´) do ETAF (v. acórdão de 16/4/2008, no recurso 797/07).

Sendo que "a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos" (Jorge Sousa e Simas Santos, in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, págs. 424 e 425).

Como se decidiu no Acórdão deste STA de 18/2/98, in rec. n.º 28.637, "para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas".

Todavia, como se constata da leitura dos dois acórdãos em confronto, não estamos perante a mesma questão jurídica a dirimir.

Com efeito, como se salienta no despacho reclamado, no acórdão recorrido o que se discutia era tão só as formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidem optar pela aplicação do IVA no caso de locação de bens imóveis e que estão estabelecidas no DL 241/86, de 20 de Agosto, pelo que, não estando em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário acerca do direito de dedução e reembolso do IVA, não havia que proceder ao reenvio prejudicial da questão em apreço ao TJCE.

Pelo contrário, no acórdão fundamento, a recorrente suscitava a questão da interpretação da 6.ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/388/CEE), concretamente do seu artigo 19.º.

Daí que se tenha decidido em tal aresto a suspensão da instância até pronúncia do TJCE sobre as questões de direito comunitário suscitadas no processo.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido não está em causa a interpretação e aplicação de qualquer norma de direito comunitário, no acórdão fundamento foi suscitada de facto a interpretação duma directiva comunitária, sendo essa a questão que constituía mesmo o fundamento do recurso da impugnante.

É certo que o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à aplicação das regras de direito, só que, pelo facto de estar em causa a interpretação e aplicação de normas do CIVA ou de qualquer outro diploma regulamentar deste imposto, daí se não possa, sem mais, concluir que estão automaticamente em discussão as normas comunitárias que regulam o direito de dedução do IVA e que, por via disso, sempre se imporia o reenvio prejudicial da questão ao TJCE.

Por outro lado, no acórdão recorrido não é posto em causa o direito à dedução do IVA suportado a montante, desde que verificados os respectivos pressupostos; sucede é que, no caso concreto em apreço, tais pressupostos, de acordo com o diploma legal aplicável (DL 241/86, de 20/8) se não verificavam, sem que, para tal se concluir, fosse necessário, ou estivesse em causa, a interpretação e/ou aplicação de qualquer norma de direito comunitário ou mesmo que tal conclusão contrariasse alguma norma de direito comunitário.

Situação que de resto, como a própria reclamante reconhece, nunca foi por si suscitada durante a lide nem nas respectivas alegações de recurso.

Por último, também no acórdão recorrido se não questiona a obrigatoriedade do reenvio ao TJCE, imposta pelo artigo 234.º do Tratado de Roma, desde que esteja em causa efectivamente uma questão de interpretação de direito comunitário o que, como vimos, não sucede no caso em apreço no acórdão recorrido, pelo que não é correcto afirmar-se que este com a sua decisão tenha contrariado o carácter vinculativo para os tribunais nacionais da jurisprudência firmada pelo TJCE ou não tenha atendido à mesma.

E, assim sendo, não se pode concluir, como pretende a reclamante, que se tenham consagrado soluções opostas quando a questão a dirimir não era a mesma.

Razão por que se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

E, se assim é, é, pois, de confirmar o despacho do juiz relator que decidiu, por esse motivo, considerar o presente recurso findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar o presente recurso findo, por não se verificar a alegada oposição de acórdãos, assim se confirmando o despacho do Juiz Relator.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Acto confirmativo.

Sumário:

I — Para que um acto se possa dizer confirmativo, é necessário que haja identidade de decisão e fundamentação e a mesma situação fáctica e regime jurídico.

II — O acto confirmativo nada inova na ordem jurídica, não tem qualquer poder genético, nada acrescenta ou tira ao acto confirmado; este é que define a situação jurídica do administrado.

III — É meramente confirmativo de outro, o acto que, em vista da mesma situação fáctica e regime jurídico e com idêntica fundamentação, mantém acto anterior de indeferimento, na sequência de reclamação facultativa deduzida contra este.

Processo n.º 796/07-30.
Recorrente: Câmara Municipal do Porto.
Recorrido: Imobis – Empreendimentos Amorim, SA e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Câmara Municipal do Porto vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente o recurso contencioso interposto por Imobis – Empreendimentos Imobiliários Amorim, SA., do despacho da Directora Municipal de Finanças e Património da mesma entidade, de 27 de Dezembro de 2002, que indeferiu o seu pedido de anulação da compensação e restituição de todos os montantes em dívida e respectivos juros, confirmando a compensação da dívida no montante de € 198.809,72, respeitante às taxas relativas à legalização das obras de construção do prédio sito à Rua do Carvalho, n.ºs 82 a 102, por força do seu não pagamento, com crédito tributário referente aos juros indemnizatórios no total de € 239.789,54.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º. Em sede de execução de decisões judiciais anulatórias - como se verifica in casu -, os órgãos do Município do Porto estavam e estão obrigados a reconstituir a situação em que a recorrida estaria hoje se o acto tributário ilegal nunca tivesse sido praticado, maxime procedendo à "restituição à impugnante do montante pago, acrescido de furos" (v. arts. 20º, 205º e 268º/4 da CRP e arts. 671º e segs. do CPC; cfr. art. 146º do CPPT, art. 102º da LGT, arts. 157º e segs., 170º e 273º do CPTA, arts. 5º e segs. do DL 256-A/77, de 17 de Junho) - cfr. texto nºs. 1 e 2;

2ª. O despacho sub judice, ao ordenar a compensação de um tributo ilegal, violou claramente diversas normas legais aplicáveis in casu, bem como o caso julgado de diversas decisões judiciais, que anularam as anteriores liquidações dos tributos em causa e expressamente determinaram e obrigaram à restituição dos montantes e respectivos juros (v. art. 205º CRP), não podendo os referidos fundamentos de impugnação deixar de ser apreciados no presente recurso (v. art. 684º-A do CPC; cfr. arts. 2º/e) e 281º do CPPT) - cfr. texto nºs. 3 e 4;

3ª. Conforme se decidiu na douta sentença recorrida, o despacho em causa violou frontalmente o disposto no art. 89º/1 do CPPT, pois além de não ter sido proferido no âmbito de qualquer processo de execução fiscal (v. Acs. STA de 2004.12.07, Proc. 1245/04; de 2004.11.10, Proc. 877/04; de 2003.02.19, Proc. 988/02, todos in www.dgsi.pt). o prazo para apresentação da impugnação Judicial do acto de liquidação em causa ainda se encontrava em curso, não podendo tal normativo ser agora invocado para impedir a execução de decisões Judiciais que determinaram expressamente a "restituição à impugnante do montante pago, acrescido de juros" (v. arts. 202º e segs. da CRP) - cfr. texto nºs. 5 e 6;

4ª. O despacho sub judice violou ainda o disposto nos arts. 89º e 90º do CPPT, pois a ora recorrida nunca pretendeu nem peticionou qualquer compensação, tendo inclusivamente invocado a sua ilegalidade, por integrar violação de caso Julgado e resultar de normas e regulamentos inconstitucionais e inaplicáveis in casu - cfr. texto nº. 7;

5ª. O pretenso crédito que a CMP alega ter sobre a recorrida é inválido, inexigível e inexequível, pelo que, conforme decidiu a douta sentença recorrida, não estavam preenchidos os requisitos para que se operasse a compensação (v. arts. 847º e 856º do Cód. Civ.) - cfr. texto nºs. 8 e 9;

6ª. O acto sub judice enferma ainda de diversas ilegalidades que, apesar de não terem sido apreciadas na douta sentença recorrida, determinam a sua invalidade e cujo conhecimento no presente recurso sempre se imporá (v. art. 684º-A do CPC), pois:

a) Não foi antecedido de audição da ora recorrida, tendo sido claramente violado o princípio da participação dos particulares na actividade administrativa e o princípio da colaboração (v. art. 267º/1 e 4 e 268º/1 da CRP; cfr. arts. 2º e 45º do CPPT e art. 59º da LGT), sendo assim nulo (v. art. 133º/1 do CPA);

b) Não se verificam nem foram também invocados quaisquer dos pressupostos previstos no art. 60º/2 da LGT, que permitiriam a dispensa da audiência prévia da ora recorrida (cfr. art. 103º/2 do CPA);

c) Enferma de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no art. 268º/3 da CRP e no art. 77º da LGT (cfr. arts. 124º e 125º do CPA);

d) Violou frontalmente os princípios da proporcionalidade, justiça e boa-fé, constitucionalmente consagrados (v. art. 266º CRP; cfr. arts. 5º, 6º e 6º-A do CPA), pois impunha-se a restituição à recorrida da totalidade dos montantes pagos acrescidos de juros, sendo que, em vez disso, a CMP procedeu à compensação de um tributo ilegal;

e) Violou os princípios da legalidade tributária, da confiança e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos da recorrida (v. arts. 103º e 266º CRP; cfr. arts. 3º, 4º e 6º do CPA), impondo-lhe desta forma prejuízos absolutamente desproporcionados e injustificados, que não teriam sido causados se o Município do Porto tivesse adoptado uma conduta conforme à lei - cfr. texto n.º. 10.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da confirmação da sentença, por "falta de fundamento legal da compensação de dívidas tributárias operada por iniciativa da Câmara Municipal do Porto, decorrente da inexistência de processo de execução pendente para cobrança coerciva do crédito do Município (artigo 89.º, n.º 1, do CPPT)".

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

Em sede factual, vem apurado que:

A). Em 25/09/1995 a recorrente apresentou impugnação judicial contra a liquidação de tributos, no montante de 69.445.192$00, efectuada pela Câmara Municipal do Porto, no âmbito do processo de licenciamento do prédio identificado nos autos, a qual correu termos no 2º Juízo, 3ª Secção do extinto Tribunal Tributário de 1a Instância do Porto, sob o n.º 8/95.

B). Em 29/10/1999, foi proferida douta sentença na qual esta foi julgada provada e procedente a supra referida impugnação judicial deduzida pela ora recorrente e, em consequência foi anulada a liquidação e cobrança dos tributos urbanísticos em causa, no valor de 69.385.198$00, e ordenada a "restituição è impugnante do montante pago acrescido de juros".

C). Em 17/10/2001 foi proferido douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), no processo 25.750, no qual foi parcialmente confirmada a referida sentença, revogando-se apenas a anulação da liquidação da taxa urbanística.

D). Em 15/02/2002, foi proferido douto Acórdão pelo Tribunal Constitucional no processo 767/01, da 3ª Secção, no qual foi julgado inconstitucional o art. 97º do Regulamento Municipal de Obras

(Doravante RMO), da CMP e, em consequência, foi ordenada a reforma do Acórdão do STA referido em c), de acordo com tal juízo de inconstitucionalidade.

E). Em 15/05/2002, foi proferido douto Acórdão do STA no qual foi confirmada inteiramente a sentença de 29/10/1999, referida em B).

F). Em 27/08/2002, a recorrente foi notificada através do ofício n.º 1878/DMR/2002, da CMP, "de que é intenção deste Município proceder à liquidação da taxa relativa à legalização de obras de construção de prédio sito à Rua do Carvalho, 82 a 102, em sede de execução da sentença acima identificada, de acordo com os fundamentos constantes do Parecer n.º 7/CT/2002, da informação n.º 6/DMR/02 e do projecto de liquidação que se anexam", tendo a recorrente, através de exposição fundamentada manifestado a sua discordância.

G). Em 30/09/2002 foi a recorrente notificada do acto de liquidação das taxas relativas à legalização das obras de construção do prédio sito na Rua do Carvalho n.º 82 a 102, no Porto, no valor de 198.809,72€, de que o prazo de pagamento era 10 dias e que podia optar pela compensação da dívida em causa com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos.

H). Em 21/10/2002 a recorrente foi notificada através do ofício n.º 2521/DMR/2002, da CMP, de que "por despacho da Directora Municipal de Finanças e Património, de 2002.10.17 (...), se procedeu, nos termos e fundamentos constantes na informação n.º 8/DMR/02, cuja cópia se anexa, à compensação da dívida existente, por força do não pagamento das taxas em causa, no valor de 198.908,72€, com crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos, no total de 239.789,54€ (...)"., cf. fls. 36 dos autos.

l). Em 18/11/2002 a recorrente apresentou reclamação graciosa o supra referido despacho, cf. fls. 11 dos autos.

J). Em 27/12/2002 a recorrente foi notificada do despacho da entidade recorrida que indeferiu a reclamação graciosa apresentada e que consta de fls. 11 a 13 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

L). O presente recurso deu entrada em 06/01/2003, cf. fls. 2 dos autos.

M). Dos autos não constam que exista processo de execução fiscal do débito em questão.

Vejamos, pois:

Como resulta do probatório – cfr. alíneas *h*) e *i*) – a recorrente contenciosa foi notificada, por ofício de 21 de Outubro de 2002, de que por Despacho da Directora Municipal de Finanças e Património, da Câmara Municipal do Porto de 17 de Outubro de 2002, se procedeu à compensação da dívida existente por força do não pagamento das taxas em causa.

De tal despacho apresentou, em 18 de Dezembro de 2002, reclamação graciosa, que foi indeferida, por despacho da mesma entidade, de 27 de Dezembro de 2002.

E é este o despacho ora contenciosamente recorrido, notificado por ofício do mesmo dia.

Mas, assim sendo, logra prioridade de conhecimento a questão do carácter confirmativo de tal acto.

Como é sabido, o acto confirmativo nada inova na ordem jurídica, não tem qualquer sentido ou poder genético.

Isto porque o acto que define a situação jurídica é o acto confirmado. E, como soi dizer-se, para que um acto se possa considerar confirmativo de outro, torna-se necessário não só que tenham por pressupostos a mesma situação fáctica e o mesmo regime jurídico mas também que em ambos seja utilizada a mesma fundamentação.

Cfr., por mais recentes, o acórdão do STA – 1.ª secção - de 18 de Dezembro de 2002, *in Acórdãos Doutrinais*, 496-541 e jurisprudência aí citada.

Ora, é precisamente o que se passa no caso dos autos.

Com efeito, e reportando-nos, de novo, ao probatório, e encurtando razões, por acórdão do STA de 15 de Maio de 2002, foi confirmada a sentença, que julgou procedente a impugnação judicial e, em consequência, anulada a liquidação dos tributos urbanísticos em causa, no valor de Esc. 69.385.198$00 e ordenada a "restituição à impugnante do montante pago acrescido de juros".

Todavia, a Câmara Municipal do Porto procedeu à liquidação de nova taxa que entendia devida e, à míngua do respectivo pagamento, operou a predita compensação, por despacho de 17 de Outubro de 2002, e com base na informação n.º 8/DRM/02, "dado que se encontram preenchidos os requisitos do n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário".

E tendo a ora recorrida reclamado, a sua pretensão foi indeferida com base na informação de 10 de Dezembro de 2002, com fundamento no mesmo dispositivo legal, exarando-se ali expressamente: "Verificam-se assim todos os requisitos exigidos pelo n.º 1 e seguintes do artigo 89.º do CPPT para que pudesse ser efectuada a compensação da dívida, sendo que este preceito legal foi o que fundamentou o despacho de que se pretende reclamar".

Verifica-se, assim, estar em causa a mesma situação fáctica e o mesmo regime jurídico, bem como a mesma fundamentação.

Pelo que o acto ora recorrido é, sem dúvida, confirmativo.

Acresce, todavia, que, por acórdão deste STA, de 7 de Novembro de 2007, proferido no recurso n.º 513/07, foi confirmada inteiramente a sentença que anulara aquele despacho de 17 de Outubro de 2002, julgando ilegal a compensação efectuada, aresto que transitou em julgado.

Mas, assim sendo, mostra-se definitivamente assente a situação jurídica equacionada nos autos, com deferimento da pretensão material da recorrente contenciosa.

Podendo, até, sustentar-se que o acto confirmativo, não constituindo embora e em rigor, um acto consequente, terá caído mercê daquela definição da situação jurídica.

De todo o modo, a consequência segura de tal facto é a inutilidade (impossibilidade naquela hipótese), da presente lide, concretizada que está a pretensão jurídica deduzida pela Imobis.

A acarretar a extinção da instância, *ut* artigo 287.º, alínea *e*), do Código de Processo Civil.

Termos em que se acorda julgar extinta a instância.

Custas pela recorrente contenciosa, na instância e neste STA – artigo 447.º do Código de Processo Civil.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Autoliquidação. Impugnação judicial. Reclamação necessária.

Sumário:

I — Em caso de autoliquidação, a via contenciosa abre-se apenas depois da reclamação necessária apresentada pelo contribuinte (artigo 131.º CPPT).

II — Estamos perante uma autoliquidação ainda que o contribuinte apresente a respectiva declaração fiscal referente a IRC para evitar um processo de natureza criminal e na sequência de inspecção desencadeada pela AF.

III — O artigo 131.º CPPT não viola os princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de actos administrativos nem os artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 95.º, n.º 1 da LGT.

Processo n.º 863/07-30.
Recorrente: ARSOL – Plásticos, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I. ARSOL – Plásticos, Lda., com sede em S. João da Madeira, 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 de IRC, relativa ao exercício de 2000, no valor global de € 159.805,12, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª A douta sentença recorrida julgou improcedente a impugnação de IRC do ano de 2000, com fundamento na sua ilegal interposição, decorrente do facto de não ter sido precedida de reclamação graciosa nos termos do art.º 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT.

Todavia,

2.ª Ao contrário do propugnado na douta sentença recorrida, não se verificam *in casu* os pressupostos fácticos subsumíveis ao disposto no citado art.º 131.º do CPPT, já que estes não configuram um "*caso de erro na autoliquidação*".

3.ª Para que a situação em apreço fosse subsumível ao conceito de autoliquidação, fazia-se mister que o imposto tivesse sido entregue ao Estado por iniciativa da recorrente, o que não foi o caso, como aliás, é reconhecido e assumido na douta sentença sob recurso.

4.ª Também da prova produzida nos autos se vê que a aqui recorrente apresentou a declaração fiscal atinente ao imposto controvertido por mera cautela na sequência de pressão nesse sentido dos serviços de inspecção tributária, e com vista a esconjurar a perspectiva de ter de enfrentar um processo de natureza penal.

5.ª Vê-se igualmente da prova produzida que a iniciativa da liquidação do imposto não foi da ora recorrente, mas, sim, da Administração, que desencadeou uma acção inspectiva dirigida ao apuramento da sua situação tributária pelas razões enunciadas a fls. 4 do respectivo projecto de relatório.

6.ª O que caracteriza a autoliquidação, nos casos em que a lei a prevê – v.g. o Código do IRC – é a auto propulsão, desenvolvimento e conclusão do respectivo procedimento pelo sujeito passivo dessa obrigação, sem qualquer intervenção conformadora da Administração Fiscal, que apenas intervém *a posteriori* e apenas no exercício dos seus poderes de fiscalização e reposição da legalidade.

7.ª A douta sentença fez, assim, indevida aplicação ao caso do art.º 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT, não podendo, desta feita, manter-se na ordem jurídica.

Sem prescindir,

8.ª E ainda quando não lograsse vencimento a tese acabada de defender, o que só por mera hipótese se concede, sempre a douta sentença haverá de soçobrar por ter feito aplicação da citada norma legal ferida de inconstitucionalidade.

9.ª E isto, desde logo, por violação da Lei Geral Tributária – mormente os seus art.ºs 9.º, n.ºs 1 e 2, e 95.º, n.º 1.

10.ª Sendo que, nos termos da alínea a) do n.º 2 do citado art.º 95.º, também pode ser lesiva, para efeitos da mesma Lei, a liquidação de tributos, como tal se considerando, de igual modo, os actos de autoliquidação.

Mas não só, pois que,

11.ª Salvo melhor opinião, ademais de aquele art.º 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT violar os princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de quaisquer actos administrativos, em nenhuma norma da LGT se faz depender, em matéria de autoliquidação, o exercício do direito de impugnar ou recorrer contenciosamente da prévia e obrigatória apresentação de reclamação graciosa.

12.ª Em face da prevalência das normas da LGT sobre as do CPPT, expressamente reconhecida no art.º 1.º deste último Código e também por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que conforma o sentido da autorização legislativa concedida ao Governo para aprovar aquela Lei – regulamentação da LGT e compatibilização das normas do CPT com as suas – está ferida de inconstitucionalidade a alteração do regime previsto na LGT operada pelo art.º 131.º do CPPT.

13.ª Cominação esta – a da inconstitucionalidade do art.º 131.º do CPPT – que mais se impõe no caso vertente, sabido que foi a Administração Fiscal quem despoletou o procedimento tributário pré-ordenado à liquidação dos tributos considerados em dívida.

14.ª Acresce que, a imposição à recorrente pelo art.º 131.º do CPPT do ónus de interposição de reclamação graciosa prévia à impugnação, como condição de procedibilidade desta, atenta contra o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva plasmado no art.º 20.º da CRP e contra o disposto no art.º 97.º da LGT, pelo que, também nesta vertente, aquela norma naufraga por inconstitucionalidade material e orgânica.

15.ª A norma do art.º 131.º do CPPT, no concernente à autoliquidação, não só extravasa os limites traçados ao Governo pela LGT, nos termos já acima assinalados, como também consagra um regime excepcional injustificado relativamente aos actos tributários *stricto sensu* consubstanciados em liquidações da autoria dos serviços fiscais e, de novo, ao arrepio do disposto na LGT, mormente dos seus art.ºs 54.º, n.º 2, 78.º, n.º 2, e 95.º, n.º 2, alínea a), que equiparam autoliquidação e liquidação, em matéria de garantias dos contribuintes, no primeiro caso, de revisão oficiosa, no segundo, e de impugnação judicial, no terceiro.

16.ª O que constitui uma nova causa geradora de inconstitucionalidade, nos termos já aduzidos supra e que aqui se reiteram, que inquina irremediavelmente a douta sentença recorrida.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«*Nas conclusões 3.ª a 6.ª das suas alegações a Recorrente sustenta que não apresentou a autoliquidação do imposto por sua iniciativa, antes afirma que o fez sob pressão da Administração Fiscal para evitar a instauração de um processo criminal.*

Ora, essa factualidade não a considerou o Mmo. Juiz "a quo" que, diversamente, estabeleceu no probatório da sentença recorrida que a Recorrente autoliquidou voluntariamente o imposto.

Significa isso, a meu ver, que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dela possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: art.ºs 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, b) e 41.º, n.º 1, a) do ETAF96, aplicável em razão do tempo.

Termos em que sou de parecer que, ouvida a Recorrente, se declare este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso».

II. Na sentença recorrida, consideraram-se provados os seguintes factos:

1. A liquidação aqui em causa decorreu de declaração voluntariamente efectuada pela Impugnante, que teve em conta as correcções técnicas constantes do projecto de relatório de inspecção tributária, efectuada à Impugnante durante os meses de Maio a Julho de 2002, e ordenada pela DGI – DG de

Aveiro por ordem de serviço n.º 30370.E, relativamente aos exercícios de 1998, 1999 e 2000 em sede de IVA, IRS e IRC;

2. Dou por integralmente reproduzido o "Projecto de Relatório de Inspecção Tributária".

III. 1- Vem suscitada pelo Exmo. PGA junto deste tribunal a incompetência do STA, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, porquanto, a seu ver, este não versa exclusivamente matéria de direito já que nas conclusões 3.ª e 6.ª das alegações da recorrente esta sustenta que não apresentou a autoliquidação do imposto por sua iniciativa mas antes sob pressão da AF para evitar a instauração de um processo criminal enquanto, na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo" estabeleceu no probatório que a recorrente autoliquidou voluntariamente o imposto.

Não tem, porém, razão o Exmo. Magistrado do MP.

Com efeito, em tais conclusões não pretende a recorrente pôr em causa a matéria de facto levada ao probatório da sentença recorrida.

A recorrente não nega que a liquidação impugnada decorreu de declaração por si apresentada que teve em conta as correcções técnicas constantes do projecto do relatório elaborado na sequência de inspecção tributária levada a cabo pela AF relativamente aos exercícios de 1998 a 2000, em sede de IVA, IRS e IRC, mas tão só que apenas procedeu à apresentação de tal declaração por mera cautela para evitar a instauração de um processo criminal e na sequência de uma acção inspectiva desencadeada pela AF pelo que tal procedimento não se pode considerar que tenha sido espontâneo.

Daí que, em seu entender, não se possa falar propriamente em autoliquidação do imposto.

E, assim sendo, o que está aqui em causa é apenas a questão de saber se, no caso em apreço, e nas circunstâncias descritas, estamos ou não perante uma autoliquidação do imposto ou não e, nessa medida, o recurso versará, então, apenas matéria de direito.

Razão por que é este STA o competente para conhecer do recurso, improcedendo, assim, a questão prévia suscitada pelo MP.

2- Na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo" julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela recorrente da liquidação de IRC do ano de 2000, com fundamento na sua ilegal interposição, por, decorrendo aquela liquidação de autoliquidação, não ter sido a mesma precedida de reclamação graciosa, como impunha o artigo 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT.

Vem agora a recorrente, nas conclusões 1.ª a 7.ª das suas alegações de recurso, defender que não houve qualquer autoliquidação porque procedeu à apresentação da declaração fiscal não por sua iniciativa própria e espontânea mas em consequência de uma acção inspectiva prévia desencadeada pela AF e para evitar a instauração de um processo criminal.

Ora, como se disse já, a propósito desta questão, no recurso 593/07, em acórdão deste STA proferido em 31/10/2007, «*É óbvio que se trata de uma autoliquidação.*

O facto de pretender – no seu dizer – evitar um processo penal é absolutamente irrelevante.

Por outro lado, o facto de só o fazer depois de uma acção inspectiva é igualmente irrelevante. Nada impedia a impugnante de aguardar a liquidação oficiosa feita pela AF.».

Improcedem, pois, estas conclusões.

Defende depois a recorrente, que, caso assim não se entendesse, sempre a sentença recorrida, ao aplicar o artigo 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT, violaria os artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 95.º, n.º 1, da LGT.

Mas também aqui carece a recorrente de razão pois não vemos que se verifique a alegada violação.

Na verdade, como se refere no acórdão deste STA supra citado, «*Desde logo pela razão de que o art.º 95.º, 1, da LGT que assegura que "*o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos", *também acrescenta que esse direito se deve conformar às* "formas de processo prescritas na lei".

Ora, está assegurada a impugnação da autoliquidação dos tributos – como decorre expressamente do n.º 2, alínea a) deste normativo, desde que cumpridos os formalismos prescritos na lei (que são os do art.º 131.º do CPPT).

Formalismo que é a reclamação necessária prévia – art.º 131.º, 1, do CPPT.

Aliás, num prazo bem generoso: 2 anos – vide disposição citada.

Não se vê, por outro lado, que haja violação do acesso à justiça tributária, como decorre do art.º 9.º, 1, da LGT.

Na verdade, o contribuinte não está impedido de impugnar a autoliquidação. Tem é que previamente reclamar. Isto porque, no caso de autoliquidação, não há um acto da administração que seja imediatamente impugnável, mas sim um acto voluntário do contribuinte. Assim, bem se compreende que o legislador exija, neste caso, a prévia reclamação, a fim de que seja proferido um acto (ou se ficcione essa prática, no caso de indeferimento tácito), para que se abra a via contenciosa.».

Por fim, também não ocorre a alegada inconstitucionalidade do artigo 131.º do CPPT por violação dos princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de actos administrativos.

E desde logo não ocorre a violação deste último princípio porque, como atrás se deixou dito, estamos perante uma autoliquidação do contribuinte, não se podendo falar, por isso, em acto adminis-

trativo, o qual só surgirá posteriormente à reclamação necessária, sendo que só depois do acto tributário praticado é que se abre a via contenciosa.

Também a alegada violação do princípio constitucional da tutela efectiva, consagrado no artigo 20.º da CRP, se não verifica, pois está claramente assegurada ao contribuinte a impugnação do acto administrativo subsequente à reclamação necessária.

«Tudo radica, como se diz no aresto citado, *na consideração de que na autoliquidação não estamos perante um acto da administração, mas sim perante um acto voluntário do próprio contribuinte.*

Ou seja: para o legislador, o que está em causa é sempre o acto da administração. Assim, se o acto é praticado pelo contribuinte (autoliquidação), deve ele dirigir-se primeiro à administração, reconhecendo o seu erro e exigindo um acto da administração que corrija esse erro. E então, praticado o acto, está o contribuinte em condições de o impugnar contenciosamente.

Não vemos aqui que haja uma diferenciação legal positiva da Administração perante o contribuinte.

O que se está em causa é sempre uma decisão da administração que lese o contribuinte. Seja uma decisão primária (chamemos-lhe assim) da Administração, seja uma decisão secundária (expressa ou tácita) da mesma Administração em função do pedido formulado pelo contribuinte, que reconhece ter errado na autoliquidação.

Parece-nos um caminho razoável este seguido pelo legislador, e não vemos em que medida possa ele violar o princípio do acesso ao direito.».

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Notificação do acto de liquidação. Notificação por carta registada com aviso de recepção. Presunção. Oposição à execução fiscal.

Sumário:

I — A presunção de notificação prevista nos n.ºs 5 e 6 do artigo 39.º do CPPT funciona em duas situações, a saber:
-recusa do destinatário a receber a notificação;
-não levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou alteração do seu domicílio fiscal.

II — Essa presunção não funciona no caso das cartas terem sido devolvidas pelos CTT à Administração Tributária sem a assinatura dos correspondentes avisos de recepção, nada se adiantando a respeito de não terem sido reclamados ou levantados, o mesmo sucedendo quanto ao conhecimento que o destinatário possa ter tido da existência da cartas nos serviços dos CTT a fim de serem levantados,

Processo n.º 1031/07-30.
Recorrente: Sociedade Comercial do Ocidente, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Sociedade Comercial do Ocidente, Ldª, com os sinais nos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, a fls. 148 e seguintes, que julgou improcedente a oposição à execução n.º 3085200301002341, instaurada pelo Serviço de Finanças de Lisboa 3 com vista à cobrança coerciva de IVA e respectivos juros compensatórios, no valor total de € 387.551,70, referente ao ano de 1997, formulando as seguintes conclusões:

1. Tal como sustentado pelo EMMP, deve ser julgada procedente a oposição porque não pode aqui funcionar qualquer presunção de notificação, uma vez que não ficou provado que as cartas registadas tivessem sido devolvidas por não terem sido reclamadas, existindo, assim, uma diferença muito significativa relativamente à situação retratada no acórdão do STA de 07/02/2003, processo 0344/03, citado pela, aliás douta, sentença recorrida, dado não se verificar aqui um caso de carta "devolvida por não ter sido reclamada".

2. Não só os factos mencionados em 3 e 4 do probatório não referem que as cartas tenham sido devolvidas por não terem sido reclamadas como remetem para documentos — os avisos de recepção não assinados — que não revelam o menor indício de corresponderem a cartas que tenham sido devolvidas por não terem sido reclamadas.

3. Nem por presunção, se pode considerar que as liquidações relativas ao presente processo executivo tenham sido notificadas à recorrente.

4. A quantia exequenda respeita a dívida provinda do IVA e juros, relativos ao exercício de 1997, a qual se formou em consequência de liquidação adicional referente a este mesmo exercício, sendo que à data dos factos geradores de imposto estava em vigor o artº 33º do CPT, o qual, através do seu n.º 1, determinava o prazo de cinco anos para a Administração Tributária notificar o sujeito passivo da liquidação, "nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

5. Verificou-se, assim, o fundamento previsto na alínea e), do n.º 1, do artº 204º do CPPT — falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

6. Além do que, sendo o IVA um tributo de obrigação única, a Administração Tributária não podia tê-lo englobado no período anual, como o fez no caso da liquidação a que respeita o presente processo executivo.

7. A recorrente encontrava-se, então, abrangida pela periodicidade prevista na alínea a), do n.º 1, do artº 40º do CIVA, ou seja pela periodicidade mensal, devendo a liquidação adicional de IVA ter sido efectuada mês a mês; e só o imposto liquidado mês a mês, teria reunido as condições necessárias para ser exigido.

8. Verifica-se, assim, o fundamento constante da alínea e), do n.º 1, do referido artº 204º do CPPT.

9. Finalmente, o IVA anual configurado pela Administração Tributária não é um imposto que exista, pelo que, nesta acepção, o imposto configurado pela Administração Tributária, e que é objecto do presente processo executivo, não deve ser considerado como existente, verificando-se o fundamento previsto na alínea a), do n.º 1, do referido artº 204º do CPPT — inexistência do imposto.

10. A sentença recorrida violou, assim, designadamente, as seguintes disposições legais: artº 33º do CPT, artº 204º, n.º 1, alíneas a) e e) do CPPT e artº 40º-l-a) do CIVA.

11. Em face do exposto, deve revogar-se a sentença recorrida, dando-se provimento ao recurso e julgando-se procedente a oposição deduzida pela recorrente à execução n.º 3085200301002341, instaurada pelo Serviço de Finanças de Lisboa 3 com vista à cobrança coerciva de IVA e respectivos juros compensatórios, no valor total de € 387.551,70, respeitando ao ano de 1997.

2- A recorrida Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

3- O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, uma vez que «… nas 2ª e 3ª conclusões das alegações, a Recorrente discorda do julgamento de facto: sustenta ela que analisando aquelas cópias de "avisos de recepção" não se pode concluir que se referem àquelas cartas», reportando-se estas às "cartas de notificação da liquidações de que tratam os autos":

4- Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 199/200, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais e em que conclui que o "recurso versa exclusivamente matéria de direito, pelo que, nessa medida, não será o STA incompetente em razão da hierarquia".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. No seguimento de uma acção de inspecção a que a oponente foi sujeita, relativa ao exercício de 1997, na qual foram efectuadas correcções técnicas ao IVA daquele exercício, no valor de € 215.685,56 (43.241.273$00), e correcções de IVA por aplicação de métodos indirectos no valor de € 99.738,08 (19.995.689$00), conforme identificadas no parecer e no quadro junto a fls. 59 e 60 dos autos, integrantes do relatório de inspecção — cfr. cópia do relatório de inspecção junta a fls. 59 a 64 dos autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

2. Em consequência das correcções técnicas *supra* identificadas, foi emitida a liquidação adicional de IVA com o n.º 02003234, no montante de € 215.686,57, e as liquidações dos correspondentes juros compensatórios, com os n.º 02003222 a 02003233, relativas aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro de 1997, no valor global de € 96.185,11, todas com data limite de pagamento fixada em 30/04/2002 (cfr. informação do Serviço de Finanças Lisboa 3 a fls. 56 e *prints* informáticos juntos a fls. 67 a 71 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

3. Conforme se verifica pelas cópias dos avisos de recepção juntas a fls. 93 a 105 dos autos, a Administração Tributária remeteu à oponente a 31/01/2002 carta registada com aviso de recepção, com vista à notificação das liquidações referidas em 2. do probatório, tendo sido devolvidas pelos CTT à Administração Tributária as referidas cartas sem a assinatura dos correspondentes avisos de recepção.

4. A AT procedeu a uma segunda tentativa de notificação à oponente, também por carta registada com aviso de recepção, repetindo-se a devolução das referidas cartas, sem terem sido assinados os avisos de recepção (idem).

5. Tendo em vista a cobrança coerciva destas mesmas liquidações, foi instaurado em 04/04/2003, no Serviço de Finanças de Lisboa 3, o processo de execução fiscal n.º 3085200301002341, cujas cópias das respectivas certidões estão juntas aos autos a fls. 44 a 50, e que se dão por integralmente reproduzidas, para todos os efeitos legais.

6. No seguimento das correcções por aplicação de métodos indirectos identificadas em 1. do probatório, foi emitida a liquidação adicional de IVA com o n.º 02226499, no montante de € 99.738,08, e as liquidações dos correspondentes juros compensatórios, com os nºs 02226487 a 02226498, relativas aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro de 1997, no valor global de € 44.582,79, todas com data limite de pagamento fixada em 31/12/2002 (cfr. informação do Serviço de Finanças Lisboa 3 a fls. 56, *prints* informáticos juntos a fls. 66 a 71 e cópia dos documentos de cobrança de fls. 27 a 39 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

7. Com o propósito de proceder à cobrança coerciva das liquidações referidas no item imediatamente antecedente, foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 3 o processo de execução fiscal n.º 3085200301007297, cujas cópias das respectivas certidões estão juntas aos autos a fls. 12 a 25, e que se dão por integralmente reproduzidas.

8. Citada a oponente para a execução fiscal n.º 3085200301002341, foi deduzida em 31/05/2004 a presente oposição, conforme carimbo aposto a fls. 2.

6- Reveste prioridade (artigo 13.º do CPTA) o conhecimento da questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer de fls. 195 verso.

Vejamos, pois.

Defende-se nesse parecer que a recorrente discorda do julgamento da matéria de facto feito na sentença, uma vez que nas conclusões 2.º e 3.º da alegação da recorrente se sustentava que pela análise das cópias dos "avisos de recepção"se concluía que não se referiam às cartas de notificação da liquidações em causa nos autos, ao invés do que fora dado por assente na instância.

Não se crê que a razão se encontra do lado daquele magistrado.

Com efeito, se é certo que resulta dos 3. e 4. do probatório que as cartas relativas à notificação das liquidações referidas no 2. foram devolvidas pelos CTT à Administração Tributária sem a assinatura dos correspondentes avisos de recepção, não menos verdade é que o contrário não se pode retirar das conclusões 2.º e 3.º da alegação da recorrente, em que vem tão só alegado que os aludidos pontos do probatório não referem que as cartas tenham sido devolvidas por não terem sido reclamadas, o que é uma evidência, apenas se acrescentando que os documentos que constituem os avisos de recepção não assinados não revelam que tenham sido devolvidos por não terem sido reclamados.

Por outras palavras, a recorrente não defende nas conclusões do seu recurso que os avisos de recepção não respeitem às cartas de notificação das liquidações em causa, apenas reiterando que desses avisos não resulta que as cartas foram devolvidas por não terem sido reclamadas, o que de forma alguma afronta ou algo acrescenta à matéria de facto assente na sentença.

Importa, pois, concluir que o presente recurso versa em exclusivo matéria de direito e daí que este Supremo Tribunal detenha competência para o seu conhecimento- artigos 280.º n.º 1 do CPPT e 26.º, alínea b) do ETAF.

Improcede, deste modo, a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto.

7- A sentença sob recurso vem impugnada na parte em que, concluindo que a ora recorrente fora validamente notificada da liquidação adicional de IVA de 1997 e liquidações dos correspondentes juros compensatórios no prazo de caducidade, julgou improcedente a oposição deduzida à execução fiscal instaurada com vista á cobrança coerciva desse tributo.

Para tanto, no essencial, ponderou-se que a notificação em causa se presumia concretizada uma vez que as liquidações foram notificadas à ora recorrente, através de duas cartas registadas com aviso de recepção, remetidas para o domicílio fiscal constante do respectivo cadastro fiscal, nos termos do disposto no artigo 39.º, n. 5 do CPPT, em conformidade com o estabelecido no artigo 38.º do mesmo diploma legal, as quais foram devolvidas ao remetente.

A recorrente quanto a essa matéria, por sua parte, alega que, nem por presunção, se pode considerar que as liquidações em causa lhe tenham sido notificadas, posto que do probatório (3. e 4.) não resultaria que as cartas tenham sido devolvidas por não terem sido reclamadas, nem dos documentos para que remetem- os avisos de recepção não assinados- revelam que assim tenha acontecido com essas cartas.

Vejamos.

A respeito da presunção da notificação estabelecem os n.ºs 5 e 6 do artigo 39.º do CPPT o seguinte:

n.º 5-*"Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a*

notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal."

n.º 6-"*No caso de recusa de recebimento ou não levantamento da carta, previstos no número anterior, a notificação presume-se feita no 3.º dia útil posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil."*

Ora, em face destes dispositivos legais, a presunção funciona em duas situações, a saber:

- recusa do destinatário a receber a notificação;

- não levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou alteração do seu domicilio fiscal.

Em anotação ao citado artigo 39.º escreve Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls 357, versando os requisitos da presunção de notificação: "*Na segunda situação, pressupõe-se que foi feita qualquer comunicação ao destinatário para levantar a carta registada, pois só fornecendo-lhe a possibilidade de ter conhecimento de que ela se encontrava depositada nos serviços postais, pode exigir-se que ele a vá levantar.*

Nesta perspectiva, o funcionamento da presunção referida dependerá, cumulativamente, de

-ter sido deixado um aviso na residência do destinatário conhecida da administração tributária de que a carta podia ser levantada;

-não se comprovar que, entretanto, o contribuinte comunicara à administração tributária a alteração da sua residência.

Assim, conjugando estas situações com as formas de ilidir a presunção constata-se que a presunção deixa de valer quando se demonstrar

-que não foi deixado aviso para levantamento da carta;

-que, tendo sido deixado tal aviso, houve qualquer facto que obstou a que o destinatário fosse levantar a carta (justo impedimento);

-que o destinatário tenha mudado de residência e tinha já feito a comunicação da alteração à administração tributária;

-que o destinatário tinha mudado de residência há menos de 20 dias (prazo que lhe é concedido para comunicar a alteração do domicilio, no n. 1 do art. 43.º);

-que o destinatário tinha mudado de residência e provar que não pôde fazer tal comunicação no referido prazo.

Correlativamente, presunção só valerá nos seguintes casos:

- quando tiver sido deixado aviso e não houver justo impedimento ao levantamento da carta;

-quando o destinatário tiver mudado de domicilio há mais de 20 dias e não tiver feito comunicação da alteração à administração tributária nem tenha estado impossibilitado de o fazer."

Subscreve-se por inteiro estas doutas considerações e revertendo à situação em apreço no presente recurso, importa realçar que de acordo com o probatório apenas se encontra assente que as cartas foram devolvidas pelos CTT à Administração Tributária "sem a assinatura dos correspondentes avisos de recepção", nada mais se adiantando a respeito de não terem sido reclamados ou levantados, o que sempre pressuporia que no domicilio da ora recorrente tivessem sido deixados avisos a informar que as cartas podiam ser levantadas, o que não consta do probatório.

Neste contexto, a mera constatação de que os avisos de recepção foram devolvidos sem assinatura do destinatário nada nos elucida a respeito do conhecimento que o mesmo possa ter tido da existência das cartas nos serviços dos CTT a fim de serem levantados.

Como assim, não se demonstrando que tenha sido deixado aviso no domicilio da recorrente de que as cartas contendo as notificações das liquidações podiam ser levantadas, a presunção de notificação estabelecida no n.º 5 do artigo 39.º do CPPT não funciona e daí que se tenha de concluir que as liquidações em causa nestes autos não foram notificadas à recorrente dentro do respectivo prazo de caducidade (artigo 33.º do CPT), o que consubstancia o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea e) do artigo 204.º do CPPT- falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade.

Nesta conformidade, procedem as conclusões 1. a 6 da alegação da recorrente, ficando deste modo prejudicado o conhecimento da matéria levada às conclusões 7. a 10, a qual, de resto, não foi objecto de apreciação na sentença recorrida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julga-se procedente a oposição deduzida e extinta a execução instaurada com vista à cobrança coerciva do IVA de 1997 e respectivos juros compensatórios em causa nestes autos.

Sem custas neste STA, sendo a cargo a cargo da Fazenda Pública as custas na 1.ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 21 de Maio de 2008.

Assunto:

Competência do STA. Matéria de facto.

Sumário:

I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recursos interpostos de decisões dos TT de 1.ª instância que não tenham por fundamento exclusivo matéria de direito - artigos 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF e 280,º, n.º 1 do CPPT.

II — O recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito quando o recorrente invoca matéria de facto que contraria a factualidade assente na sentença.

Processo n.º: 1064/07-30.
Recorrente: António José de Araújo Machado.
Recorrido: Paulo Jorge da Silva Pereira.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- António José de Araújo Machado, com os sinais nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 152 e seguintes, que concedeu provimento aos embargos de terceiro interposto por Paulo Jorge da Silva Pereira, formulando as seguintes conclusões:

1ª- O presente processo de embargos deu entrada em juízo em 1/02/2005 e formulando nele o embargante o pedido de que seja levantada a penhora e lhe seja restituída a posse de determinado imóvel, alegando que apesar de ter deduzido os embargos para além do prazo de 30 dias sobre o registo da penhora (14/10/2004) só soube desta no dia 3/01/2005.

2ª- O alegado conhecimento da penhora pelo embargante apenas em 3/1/2005 foi expressamente impugnado pelo embargado na sua contestação (artº 2) mas, apesar disso, e ao arrepio da lei, o despacho saneador considerou já provada a afirmação do recorrido-embargante com o inaceitável argumento de que assim se decide por tal ser ónus da prova do embargado, que se limitou a alegar a extemporaneidade dos embargos sem apontar "qualquer outra data sem oferecer qualquer meio de prova", em consequência que os embargos foram julgados procedentes no despacho saneador.

3ª- A decisão é inaceitável e contrária ao direito porquanto:

a) Fixa a matéria de facto provada por excesso – porque não podia ter dado por provado que o embargado teve conhecimento da penhora apenas em 3/1/2005 porque tal afirmação foi impugnada na contestação – e por defeito porque não podia deixar de dar por provada a data do registo da penhora (14/10/2004) e do seu registo (8/11/2004) ambas afirmadas pelo embargante e aceites pelo embargado;

b) O ónus da prova da matéria alegada pelo embargante – precisamente porque é por ele alegada – designadamente quanto à data do conhecimento do acto lesivo do seu invocado direito, é dela e não do embargado (artº 342º do Código Civil);

c) O embargado opôs à pretensão do embargante o decurso do prazo de caducidade do seu direito (artº 237º n.º 3 do CPPT) pois ele teve conhecimento efectivo da penhora mais de um mês antes da propositura da acção (1/12/2005) sendo certo que tal conhecimento se deve ter por presumido pelo menos a partir da data do registo da penhora (8/11/2004) – pois o registo destina-se precisamente a dar publicidade *erga omnes* aos actos dele constantes (cfr. os artºs 1º e 5º do Código do Registo Predial);

d) O embargante só podia ter sido restituído à "posse" que invocava se a tivesse alegada e tivesse tido antes e não teve, mas não a alega, nem teve, já que a posse relevante é a posse de ano e dia aludido no artº. 1278º do Código Civil, e os autos apenas demonstram que o tribunal lhe reconheceu o direito de propriedade sobre o imóvel, por ter declarado ineficaz a transmissão do mesmo para o embargado, transmissão essa que, contudo, produziu efeitos, designadamente o de a posse sobre o imóvel se manter no embargado;

e) Por fim, demonstrado está que se encontra pendente uma acção no tribunal comum onde precisamente se questiona o acerto da referida declaração da ineficácia do citado negócio jurídico, pelo que nem sequer o direito de propriedade do embargante é já certo e definitivo.

2- O recorrido Paulo Jorge da Silva Pereira, contra-alegou nos termos que constam de fls.198 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção da sentença recorrida.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: António José de Araújo Machado

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência de embargos de terceiro deduzidos no processo de execução fiscal n.º 3476200401025287 (SF Guimarães-2).

Fundamentação:

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º n.º 3 CPC/ art. 2º alínea e) CPPT).

As conclusões 3ªa) e c) contrariam facto estabelecido no probatório (nº7):

- o embargante teve conhecimento efectivo da penhora mais de um mês antes da propositura da acção (1.12.2005), pelo menos a partir da data do registo da penhora (8.11.2004)

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA – secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Norte – secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pelo DL n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT)

3. O interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT).

Conclusão:

O STA – secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do objecto do recurso, sendo competente o TCA Norte – secção de Contencioso Tributário.

4- Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, o recorrido a defender que o recurso tem somente por fundamento matéria de direito, já que, sendo embora exacto que as conclusões 3 a) e c) contrariam factos estabelecidos no probatório, não é menos exacto que o fazem por razões de direito (cfr. o Ac. STJ de 11/7/72 in BMJ 219, 168).

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1- No processo de execução fiscal n.º 3476200401025287 que corre seus termos no 2º Serviço de Finanças de Guimarães, foi penhorado em 14 de Outubro de 2004, um prédio rústico, sito no lugar do Paço, freguesia de Lordelo, Guimarães e inscrito na matriz predial rústica, sob o artigo n.º 34, cfr. fls. 11 do processo de execução apenso, para pagamento de uma dívida em nome de António José Araújo Machado respeitante a IRS de 1999.

2- Foi nomeado fiel depositário, António José Araújo Machado, cfr. fls. 11 do processo de execução apenso.

3- Em 16.06.1993, foi registada a favor do ora embargante a aquisição do prédio identificado em 1) por compra.

4- Em 18.09.1998, foi registada a favor do executado, António José de Araújo Machado, a aquisição do referido prédio, por dação em cumprimento.

5- Por acórdãos transitados em julgado e proferidos pelo Tribunal da Relação de Guimarães e do Supremo Tribunal de Justiça, foi declarada ineficaz a escritura de Dação em Cumprimento referida no ponto anterior.

6- Em 19.07.2005, foi registada a acção em que o ora embargante pede o cancelamento da inscrição G-3, cfr. documentos a fls. 127 a 129 destes autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

7- O ora embargante teve conhecimento da penhora do imóvel identificado em 1) em 03.01.2005.

8- A petição de embargos foi apresentada no Serviço de Finanças de Guimarães, 2, em 01.02.2005.

Factos não provados:

Com relevância para a presente decisão, não foi efectuada qualquer prova de que o ora embargante tenha tido conhecimento da penhora antes de 03.01.2005, porque nenhuma prova foi feita pelo executado, nesse sentido.

5.1 -Sendo de conhecimento oficioso (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT) e prioritário (artigo 13.º do CPTA), importa desde já apreciar a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer de fls.214.

O artigo 26.º, alínea b), do ETAF de 2002 estabelece que compete á Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma atribui competência aos Tribunais Centrais Administrativos para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do artigo 26.º.

Em consonância com esta norma, o artigo 280.º do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito da decisão final (artigo 16.º, n.ºs 1e 2, do CPPT).

5.2- Este Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum,** que não pelo **quid decisum,** pelo que é indiferente, para efeito da apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica á face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e 280.º, n,º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporta da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir da questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é a solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquela norma, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal "ad quem" tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria de fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entenda adequada.

5.3- Acontece que, no caso "sub judicio" o recorrente alega na conclusão 3.º, alíneas a) e c) factos que contrariam matéria de facto dada como provada na sentença, concretamente no ponto 7.

Na realidade, nessas alíneas o recorrente de forma expressa coloca em crise a matéria de facto constante desse ponto 7.e em que se deu por assente que *"o ora embargante teve conhecimento da penhora do imóvel identificado em 1) em 03-01-05"*

5.4.- Sendo assim, como é, alicerçando-se o recurso na impugnação de factos julgados como provados na sentença, impõe-se concluir que não tem fundamento exclusivo matéria de direito, donde que este Supremo Tribunal seja hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (artigos 26.º, alínea b) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, declarando competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) – (cfr. art. 18.º, n.º 3 do CPPT), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 3 unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 21 de Maio de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação. Coima. Responsabilidade do gerente revertido. Inconstitucionalidade. Princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência.

Sumário:

É materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos artºs 30º, n.º 3 e 32º, n.º 2 da CRP, o disposto no artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade.

Processo n.º 31/08-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Ferreira de Carvalho, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que negou provimento ao recurso judicial que interpôs do despacho do Chefe dos Serviços de Finanças que condenou a sociedade "Lumibor, Componentes Têxteis, Lda", no pagamento de uma coima, por falta de entrega da declaração periódica de IVA, relativo ao ano de 2001 e que contra si havia revertido, na qualidade de responsável subsidiário, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A decisão que o aqui recorrente questionou no TAF de Braga foi proferida num processo de contra-ordenação e não no âmbito da liquidação do imposto ou numa oposição à execução.

B. Toda a tese da sentença sai viciada por não atender a essa distinção, facto que se nota pelas citações de jurisprudência que não tem aqui aplicação.

C. Na verdade, estamos perante o recurso judicial (art. 80º RGIT) de uma decisão que condenou a firma Lumibor — Componentes Têxteis, Lda., no pagamento de uma coima, e que está agora a ser executada contra o recorrente.

D. Ora, se existe uma decisão que aplica uma coima, tem necessariamente de ser admitido a possibilidade de dela recorrer para o tribunal e por todos os que nisso tem interesse (art. 401º do Código de Processo Penal, aplicável por força do art. 3º, alínea b) do RJIT, que remete para o art. 41º do DL. 433/82, de 27/10 e este para o citado artigo 401º do CPP, bem como também o art. 680º, n.º 2 do Código de Processo Civil e o art. 22º da LGT)).

E. E assim como se pode recorrer dessa decisão, tem de se poder questionar tudo o que a ela diz respeito, incluindo nulidades e outras questões acessórios, certamente não menos importantes.

F. Tanto mais que o art. 80º do RGIT não faz uma restrição igual à do artigo 204º do CPPT.

G. Daí que, qualquer decisão ou qualquer norma que diga o contrário é claramente inconstitucional, desde logo por violar o art. 20º da CRP, que consagra o «Acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva», bem como o n.º 10, do art. 32º da mesma Constituição, e também o seu art. 268º, particularmente o seu n.º 4, que garante a todos os administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente... a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma...».

H. Deste modo, podia o recorrente invocar a nulidade da falta de citação.

I. Também na parte que desatendeu a invocada prescrição, a decisão de que se recorre labora num equívoco.

J. Na verdade, não pode invocar-se contra o recorrente uma notificação efectuada noutra pessoa, designadamente na execução movida contra a sociedade, para com isso considerar interrompidos os prazos de prescrição.

K. Nem contra si podem ser invocados prazos contados a partir da citação efectuada ao devedor principal, mas sim a partir da sua própria citação.

L. E tanto é essencial a sua citação, que até foi ordenada, apesar de ter falhado pelos motivos alegados.

M. Aliás, como se alegou no requerimento de interposição de recurso, o art. 48º, n.º 3 da LGT estabelece até que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário.

N. Por outro lado, resulta dos autos que estamos perante uma decisão proferida num processo de contra-ordenação, contra uma sociedade comercial, mas cuja coima se pretende cobrar ao aqui recorrente.

O. Ora, está documentalmente demonstrado nos autos que a firma infractora foi dissolvida por sentença proferida no processo 2148/04.3 TJVNF do 2º Juízo Cível de V.N. de Famalicão, transitada em julgado em 28/04/2005, instaurado pelo Ministério Público em representação do Estado.

P. Consequentemente, tem de considerar-se extinto o processo por contra-ordenação ou, pelo menos, a coima nele aplicada, em conformidade com os artigos 61º e 62º do RGIF - o que não sucedeu.

Q. O TAF de Braga andou perto desta questão, mas não a tratou especificamente, pelo que cometeu uma nulidade ao não apreciar uma questão de conhecimento oficioso.

R. De qualquer modo, a decisão de que se recorre tratou de uma questão muito próxima, que é a de a sociedade devedora não ter actividade, apesar de laborar de novo no equívoco de considerar a "legalidade da liquidação", como se estivéssemos a discutir um imposto propriamente dito e o presente processo fosse de oposição a uma execução.

S. Mas se a coima aplicada resulta de se considerar ter faltado a apresentação de declarações de impostos, pode e deve ver-se se havia razões para exigir essa apresentação.

T. Ora, se o Estado pediu a dissolução da sociedade e alegou e demonstrou que a empresa não tinha actividade desde o ano de 1993, como pode invocar infracções posteriores.

U. Na verdade, se o Estado alega que a empresa não tinha actividade, não podia haver impostos a liquidar.

V. É, pois, manifesto que a dissolução da sociedade acarretou a "morte" do processo e, ainda que assim não fosse, o facto de ter sido provado que a sociedade não tinha actividade na data em que vem acusada de não ter entregue as declarações de impostos dessa actividade, compromete irremediavelmente o processo de contra-ordenação.

W. Ao entender de forma diversa, a decisão recorrida violou os citados preceitos legais;

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, "uma vez que o Ministério Público junto da instância já tomou posição sobre o recurso (cfr. fls. 80)" e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão – 2, instaurou execução fiscal contra a sociedade «Lumibor, Componentes Têxteis, Lda.» para cobrança de coima fiscal aplicada àquela sociedade por falta de entrega da declaração periódica do IVA relativamente a todos os meses do ano de 2001;

2. Em 31/05/2004 e em 01/06/2004 foi a sociedade «Lumibor, Componentes Têxteis, Lda.» notificada na pessoa do sócio Lucinda Ribeiro da Costa Barroso, mediante cartas registadas com aviso de recepção endereçadas e recebidas na Rua Padre Benjamim Salgado, n.º 74, 2º Esq., Vila Nova de Famalicão, para defesa no processo de contra-ordenação referente à não entrega das declarações de IVA de todos os meses do ano de 2001;

3. A decisão de aplicação da coima foi proferida a 23/02/2006, no respectivo processo de contra-ordenação, fixando-se o valor de € 2.054,92, tendo a mesma transitado a 04/04/2006;

4. A execução fiscal foi revertida contra José Ferreira de Carvalho, tendo o mesmo sido citado a 02/08/2006, na pessoa do seu filho, José Ricardo Barroso de Carvalho.

3 – Conforme resulta dos autos, está em causa uma dívida proveniente de coima fiscal, relativa ao ano de 2001, aplicada à originária devedora, a sociedade "Lumibor, Componentes Têxteis, Lda" e para cujo pagamento foi citado, por reversão, o ora recorrente, na sua qualidade de responsável subsidiário.

A questão que, previamente, se coloca consiste em saber se o recorrente é ou não responsável pelo exigido pagamento.

Essa questão prende-se com uma outra, aliás, de conhecimento oficioso, que tem a ver com a (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas colectivas originariamente devedoras, nos termos do disposto no artº 8º do RGIT.

A este propósito, escrevem Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT anotado, 2ª ed., pág. 94, que, "mesmo alicerçando na responsabilidade civil por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários aqui prevista e mesmo sendo ela dependente de actos próprios destes ou omissão de deveres de controle ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é que a está a cumprir, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas.

Na verdade, a aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o Estado e devedor o condenado e a imposição da obrigação de pagamento da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção respectiva e, por isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima coactivamente está a cumprir a sanção.

Nestas condições, é duvidosa a constitucionalidade material destas responsabilidades por não assentar (ou não depender, na situação prevista no n.º 6) na verificação em relação ao responsável dos pressupostos legais de que depende a aplicação da respectiva sanção.

Com efeito, no n.º 3 do art. 30.º da C.R.P., enuncia-se o princípio da intransmissibilidade das penas, que, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas. Os fins das sanções aplicáveis por infracções tributárias são exclusivamente de prevenção especial e geral, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, constando a aplicação àquele da sanção, se abstenham de praticar factos idênticos aos por ele praticados…

Por isso, a aplicação de sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no art. 18.º, n.º 2, da C.R.P. que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais".

Por outro lado, "a própria presunção legal de que a falta de pagamento consubstanciadora da infracção fiscal é imputável aos gerentes parece igualmente inconstitucional por inconciliável com a presunção de inocência vigente em matéria sancionatória – artigo 32.º, n.º 2, da Constituição.

Aliás, o n.º 10 deste último preceito dispõe expressamente que são assegurados ao arguido, em quaisquer processos sancionatórios, contra-ordenações incluídas, os direitos de audiência e de defesa, os quais… não estão assegurados ao revertido pois que têm que concretizar, desde logo, a possibilidade de recurso ou impugnação judicial do acto sancionatório e a possibilidade efectiva de contraditar eficazmente os elementos trazidos pela acusação.

Cfr., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 220/89, in Boletim do Ministério da Justiça 384, p. 326.

Em comentário àquele inciso normativo, os constitucionalistas Gomes Canotilho e Vital Moreira, in CRP anotada – 4ª edição, p. 526, nota XVII, referem tratar-se, aí, "de uma simples irradiação, para esse domínio sancionatório, de requisitos constitutivos do estado de direito democrático", assacando a tais processos sancionatórios, "carácter para-penal", consequentemente de natureza pública.

E o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 265/01, de 19 de Junho, assinala que "não só se aplicam, ao ilícito contra-ordenacional, garantias constitucionalmente atribuídas ao direito penal (v.g. princípios da legalidade e da aplicação da lei penal mais favorável), como também existe um evidente paralelismo entre o processo penal e o processo contra-ordenacional que é conformado por princípios básicos daquele, tendo em atenção os interesses subjacentes" (Acórdão desta Secção do STA de 12/3/08, in rec. n.º 1.053/07).

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 27/2/08, in rec. n.º 1.057/07.

É, assim, de concluir que, também no domínio do ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar os princípios da intransmissibilidade das coimas e da presunção de inocência, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária, nos termos do artº 8º do RGIT.

E tanto basta para o presente recurso proceder, ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nas conclusões da respectiva motivação.

4 – Nestes termos e com este fundamento, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se, assim, procedente o recurso judicial interposto pela recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Contra-ordenações tributárias. Concurso de infracções. Cúmulo material. Princípio da reformatio in pejus.

Sumário:

I — Em concurso de contra-ordenações tributárias, estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida no artigo 25.º do RGIT, não há uma lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art.º 3.º, alínea b), do DGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.

II — No regime de recursos previsto no RGIT vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus (artigo 79.º, n.º 1, alínea d) do RGIT), o qual se consubstancia em não poder ser modificada a sanção aplicada em prejuízo de qualquer arguido, seja ou não o recorrente (artigo 72.º-A, n.º 1 do RGCO).

Processo n.º 78/08-30.
Recorrente: TERMINUS – Acabamentos de Peles, Ldª.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I - Terminus - Acabamentos de Peles, Lda., com sede em Guimarães, interpôs recurso para o TAF de Braga das decisões do Chefe de Finanças de Guimarães 2 que a condenaram no pagamento de várias coimas por não ter apresentado as declarações de IVA, relativas a vários meses de 2003, 2004 e 2005, acompanhadas dos respectivos meios de pagamento, infracções previstas e puníveis pelos artigos 26. º e 40.º do CIVA e 114.º do RGIT.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga foi o recurso julgado parcialmente procedente e a recorrente condenada na coima unitária de 25.000 €.

Inconformada com tal decisão, dela vem agora a recorrente interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O douto Tribunal *a quo* violou o disposto nos art.ºs 25.º do RGIT e 19.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27.10, aplicável ao caso *ex vi* art.º 3.º do RGIT;

2. Uma vez que considerou que "a cumulação material concretiza-se na aplicação de uma única coima, correspondente à soma das coimas aplicadas por cada uma das contra-ordenações que integram o concurso";

3. Quando esta se calcula de outra forma, tendo de se considerar o disposto no art.º 19.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável por força do disposto no art.º 3.º do RGIT;

4. A cumulação material opera-se através de um conjunto de operações sequenciais que, passo a passo, visam estabelecer, antes de mais, os limites mínimo e máximo da coima única a aplicar, conforme se explicou supra no parágrafo nono das alegações;

5. Aquele limite máximo corresponde, neste caso, ao dobro da coima abstractamente aplicável mais elevada, de entre todas as que foram aplicadas, ou seja, 46.997,96 € e aquele limite mínimo corresponde à coima concreta mais elevada, de entre todas as que foram aplicadas à Recorrente pela Administração Tributária, ou seja, 4.991,19 €;

6. Assim, salvo o devido respeito por opinião diversa, a coima única a aplicar pelo concurso de infracções *sub judice* deve ser fixada entre o valor mínimo de 4.991,19 € e o máximo de 46.461,89 €;

7. E, para a sua determinação, deve ser atendido o disposto no art.º 27.º do RGIT e, ainda, o disposto no art.º 32.º do mesmo diploma legal, em face da matéria de facto provada e do reduzido grau de culpa da Recorrente, bem como o facto de esta já ter regularizado integralmente a situação;

8. Pelo que, tal como em todas as instâncias anteriores, Administração Fiscal e o douto Tribunal *a quo*, a coima única concreta a fixar deve ser igual ou muito próxima do limite mínimo da moldura legal, os referidos 4.991,19 €, não excedendo, em caso algum, um quinto do limite máximo aplicável (46.461,89 €), ou seja, 9.292,38 €, assim se fazendo justiça.

O Agente do MP junto do TAF de Braga veio dizer que a decisão recorrida não merece, em seu entender, qualquer censura, devendo, por isso, ser confirmada.

O Exmo. PGA neste STA emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Foram levantados os seguintes autos de notícias à arguida, imputando-se-lhe, no essencial, a prática de infracção pela não entrega nos Cofres do Estado do IVA, em contravenção ao disposto no n.º 1 do art.º 26.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 40.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e punível pelo n.º 2 do art.º 114.º do RGIT, a saber:

Mapa Resumo

Processo	Data do Auto de Notícia	IVA não entregue	Período	Data de pagamento	Coima	Data da decisão	Notificação da decisão	Data apresentação do recurso
499/06.01	19.06.2005	23.498,98	03/2005	10.05.2006	4.991,19	02.02.2005	10.02.2006	15.03.2006
1415/06.6	17.06.2006	20.378,49	03/2006	10.05.2006	4.538,29	23.08.2006	01.09.2006	21.09.2006
501/06.7	01.10.2005	18.607,48	07/2005	12.09.2005	4.143,89	20.02.2006	20.02.2006	15.03.2006
500/06.9	03.09.2005	21.318,47	06/2005	10.08.2005	4.747,62	02.02.2006	20.02.2006	15.03.2006
610/06.2	06.03.2004	8.558,19	08/2003	10.10.2003	1.905,91	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
611/06.0	05.06.2004	3.014,84	02/2004	12.04.2004	671,41	30.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
612/06.9	12.06.2004	10.486,37	03/2004	10.05.2004	2.335,31	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
619/06.6	30.07.2005	20.728,19	05/2005	11.07.2005	4.616,17	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
621/06.8	13.12.2003	6.032,07	05/2003	10.07.2003	1.343,34	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
625/06.0	28.08.2004	8.964,58	06/2004	10.08.2004	1.996,42	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
613/06.7	20.12.2003	12.326,26	06/2003	11.08.2003	2.745,06	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
614/06.5	11.07.2004	9.953,51	04/2004	11.06.2004	2.216,64	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
615/06.3	21.02.2004	10.846,35	07/2003	10.09.2003	2.415,48	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006

Processo	Data do Auto de Notícia	IVA não entregue	Período	Data de pagamento	Coima	Data da decisão	Notificação da decisão	Data apresentação do recurso
616/06.1	24.07.2004	6.421,47	05/2004	12.07.2004	1.430,06	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
617/06.0	09.07.2005	6.778,47	04/2005	13.06.2005	1.509,56	20.03.2006	11.04.2006	02.05.2006
620/06.0	19.11.2003	8.098,10	04/2003	11.06.2003	1.803,45	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
622/06.6	04.04.2004	8.032,75	09/2003	10.11.2003	1.788,89	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
623/06.4	15.05.2004	9.271,30	01/2004	10.03.2004	2.064,72	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
624/06.2	24.04.2004	11.351,83	10/2003	10.12.2003	2.528,06	24.02.2006	03.04.2006	21.04.2006
1191/06.2	18.02.2006	12.641,75	12/2005	10.02.2006	2.815,32	13.07.2006	25.07.2006	31.07.2006

2. A arguida foi notificada nos termos do art.º 70.º do RGIT e para apresentar a sua defesa dos factos que lhe eram imputados;

3. Por despachos do Chefe de Serviços de Finanças, foram aplicadas as supra mencionadas coimas, constante do Mapa Resumo a título de negligência;

4. A recorrente já procedeu ao pagamento do IVA, excepto do período de 2005/05, 2005/06 e 2005/07, no valor de 20.728,19 €, 21.318,47 € e 18.607,48 €;

5. A recorrente está a proceder ao pagamento da dívida exequenda, fazendo entregas de 10.000 € mensais, por conta;

6. As decisões de aplicação de coimas foram notificadas, individualmente, e nas datas constantes do mapa supra.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga que condenou a ora recorrente no pagamento de uma coima única pela prática de diversas infracções ao disposto nos artigos 26.º e 40.º do CIVA, puníveis pelo artigo 114.º, n.º 2 do RGIT.

Alega a recorrente que o Tribunal "a quo" violou o disposto nos artigos 25.º do RGIT e 19.º do DL 433/82, de 27/10, aplicável ex vi artigo 3.º do RGIT, uma vez que considerou que a cumulação material se concretiza na aplicação de uma única coima, correspondente à soma das coimas aplicadas por cada uma das contra-ordenações que integram o concurso quando esta se calcula, em seu entender, de outra forma, tendo em atenção o disposto no artigo 19.º do DL 433/82, de 27/10.

A questão que se coloca, então, é a de se saber qual o regime de punição do concurso de contra-ordenações fiscais: o regime do cúmulo material previsto no artigo 25.º do RGIT e aplicado na sentença recorrida ou, pelo contrário, como defende a recorrente, o regime do cúmulo jurídico das coimas que resulta do artigo 19.º do RGCO, que se traduz em a coima única a aplicar na decisão condenatória ser fixada entre um limite máximo constituído pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações e um limite mínimo constituído pela mais elevada das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não podendo a coima única exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso.

Ora, como refere Jorge de Sousa, in Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2008, em anotação ao artigo 25.º do RGIT, a págs. 284 e 285, "estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida neste artigo 25.º do RGIT, não há uma lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art.º 3.º, alínea b), do DGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.

Assim, relativamente às contra-ordenações tributárias, o que há a fazer, nos casos de concurso de contra-ordenações, é aplicar as coimas correspondentes a cada uma das contra-ordenações e somá-las, sendo o somatório o montante da coima única a aplicar.

Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do art.º 19.º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no art.º 26.º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se infere do texto deste art.º 25.º, ao referir que «*as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são* ***sempre*** *cumuladas materialmente*» é o de que não se admitem quaisquer excepções a esta regra".

Ao fazer apelo ao regime do artigo 25.º do RGIT para apuramento da coima a aplicar à ora recorrente a sentença recorrida não merece, por isso, qualquer censura.

Todavia, como ressalta da mesma, a Mma. Juíza "a quo", fazendo ainda aplicação do artigo 32.º do RGIT, atenuou especialmente a coima aplicada, por considerar verificados os pressupostos para atenuação especial da pena previstos naquele normativo.

Pressupostos esses que o Exmo. PGA junto deste Tribunal entende, todavia, não se verificarem neste caso.

O certo é que no regime de recursos previsto no RGIT vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus* (artigo 79.º, n.º 1, alínea d) do RGIT), o qual se consubstancia em não poder ser modificada a sanção aplicada em prejuízo de qualquer arguido, seja ou não o recorrente (artigo 72.º-A, n.º 1 do RGCO).

E que se aplica não só aos recursos judiciais das decisões de aplicação de coimas mas também aos recursos jurisdicionais interpostos de decisões judiciais que apreciem as primeiras.

Daí que não tenha qualquer interesse agora apreciar se não se verifica algum dos pressupostos previstos no artigo 32.º do RGIT para a atenuação especial da pena e que levando ao afastamento desta conduzisse à aplicação em concreto de uma coima mais elevada do que a fixada na sentença recorrida, pois tal está vedado por lei.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa — Jorge de Sousa — Pimenta do Vale — Jorge Lino — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Nulidade da citação do despacho de reversão. Litispendência. Identidade da causa de pedir. Prescrição. Aplicação da lei no tempo. Sucessão de causas interruptivas.

Sumário:

I — A litispendência pressupõe a repetição de uma causa estando a anterior ainda em curso tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior, havendo identidade da causa de pedir "quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico" - artºs 497º e 498º do C.P. Civil.

II — Não se verifica tal excepção se o contribuinte em processo de reclamação vem arguir a nulidade da citação do despacho de reversão efectuada no âmbito de execução que se reporta a IVA relativo ao último trimestre de 1995, enquanto que noutro processo de reclamação argui a nulidade da citação do despacho de reversão no âmbito de execução fiscal que se reporta a IVA relativo ao primeiro trimestre de 1996.

III — Assente que é de aplicar o regime da LGT, por no momento da sua entrada em vigor faltar menos tempo, à face da lei antiga, para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

IV — Está prescrita a dívida exequenda se o contribuinte foi citado do despacho de reversão em 22/2/07, uma vez que o prazo de prescrição de oito anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da LGT (1/1/99), já havia terminado em 1/1/07.

Processo n.º 111/08-30.
Recorrente: José António da Purificação Martins.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José António da Purificação Martins, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a excepção de litispendência no âmbito da reclamação que havia deduzido contra a decisão do Chefe dos Serviços de Finanças de Lisboa que, por sua vez, indeferiu o pedido de declaração de nulidade da citação formulado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3271-1996/101608.3 e apensos nºs 3271-1996/102904.5 e 3271-1996/103103.1, e em consequência absolveu a Fazenda Pública da instância, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª. A reclamação em causa nos presentes autos, respeita ao processo executivo n.º 3271199601029045 e à decisão proferida pelo Exmº Senhor Chefe do Serviço de Finanças sobre a arguição de nulidade deduzida pelo recorrente a fls. …

2ª. Por seu turno, a reclamação em causa nos autos pendentes sob o n.º 2331/07.OBELSB, na UO 2 do Tribunal Tributário de Lisboa, respeita ao processo executivo n.º 3271199601031031 e à decisão proferida pelo Exmº Senhor Chefe do Serviço de Finanças sobre a arguição de nulidade deduzida pelo Recorrente a fls. …

3ª. Tratam-se pois de reclamações deduzidas em dois processos executivos autónomos e sobre duas decisões também elas distintas e autónomas proferidas em cada um daqueles processos executivos sobre arguições de nulidade deduzidas em separado pelo Recorrente;

4ª. Sendo certo que uma delas – a do processo n.º 2331/07.OBELSB – foi já objecto de apreciação pelo Tribunal Tributário de Lisboa, encontrando-se pendente de recurso.

5ª. Temos assim que não se mostra existir qualquer litispendência entre a reclamação que corre sob o n.º 2330/07.OBELSB e aquela tramitada sob o n.º 2331/07.OBELSB – cfr., art. 493º, 494º, 495º, 497º e 498º do CPC.

6ª. A quantia exequenda diz respeito a IVA do último trimestre de 1995, devido pela Sociedade Luxoarte, Importação e Exportação de Produtos Fotográficos e Utilidades, Lda;

7ª. A citação do Recorrente foi efectuada em 18 de Abril de 2007, pelo que a obrigação tributária reclamada nos presentes autos está prescrita não podendo o seu pagamento ser peticionado ao aqui recorrente – cfr., art. 34º do CPT e 48º, n.º 1, da LGT;

8ª. Tanto mais que a reversão da presente execução contra o Recorrente está alicerçada na sua responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais da primitiva executada – a Luxoarte – responsabilidade essa decorrente da sua (pretensa) qualidade de gerente daquela sociedade; deste modo, atendendo ao facto do reclamante não ter sido citado para os presentes autos executivos nos cinco anos posteriores à liquidação da obrigação tributária que dá suporte à quantia exequenda – admitindo, a benefício de raciocínio e sem prescindir, a regular citação da Luxoarte para os presente autos executivos –, não se pode considerar interrompido o prazo prescricional previsto no art.º 34º do CPT e no art.º 48º, n.º 1 da LGT – art.º 48º, n.º 3, da LGT;

9ª. Idêntica conclusão se alcança – prescrição da quantia exequenda – quando se entenda que o recorrente foi validamente citado em 22.02.07, o que, sem prescindir, se admite a benefício de raciocínio;

10ª. Na sentença recorrida, violaram-se as disposições legais supra citadas.

Uma vez que nas citadas conclusões o recorrente suscitou a questão da prescrição da dívida exequenda, o Relator ordenou, a fls. 133, que fossem notificados a Fazenda Pública e o Exmº Procurador-Geral Adjunto para se pronunciarem sobre a mesma, o que, efectivamente, não veio a acontecer.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu, inicialmente, douto parecer no sentido de que "o julgado é de confirmar, por nele se ter feito boa interpretação da lei, sendo certo, além do mais, que a execução fiscal n.º 3271199601029045, a que se refere a petição inicial de fls. 3 e segs, e a execução fiscal n.º 3271199601031031, referida na 2ª conclusão das alegações do recurso, estão apensadas à execução fiscal n.º 3271199601016083, a que se reporta a sentença de fls. 83 e segs".

Posteriormente, a fls. 159 vº e 160, emitiu novo parecer no sentido de a sentença ser confirmada, pelas razões que ali aponta e que aqui também damos por reproduzidas para todos os efeitos legais, "sendo certo que o conhecimento da litispendência precede o da prescrição".

Atenta a natureza urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: excepção de litispendência e prescrição da dívida exequenda.

Antes, porém, de nos debruçarmos sobre o referido objecto do recurso, importa referir que, conforme resulta da petição inicial, dos documentos de fls. 21 e 22, das conclusões da motivação do recurso e da certidão de fls. 153 a 155, a citação cuja nulidade é arguida pelo reclamante é a que consta de fls. 153 e não aquela que foi junta a fls. 21, uma vez que esta diz respeito à execução fiscal n.º 327119960103103.1, que deu origem ao processo n.º 2331/07.OBELSB, reclamação que foi decidida por sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 30/10/07, cuja certidão se mostra junta a fls. 83 e segs..

Posto isto, comecemos, então, pela apreciação da primeira das referidas questões.

3 – Como é sabido, a litispendência pressupõe a repetição de uma causa, estando a anterior ainda em curso, tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior (artigo 497.º CPC).

Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, havendo identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica, identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico e identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico (artigo 498.º CPC).

No caso em apreciação e dos elementos recolhidos nos autos ressalta com evidência que não se verifica a identidade da causa de pedir, uma vez que na presente reclamação, o que está em causa é a arguição da nulidade da citação do despacho de reversão efectuada no âmbito da execução fiscal

n.º 327119960102904.5, que, por sua vez, se reporta a IVA relativo ao último trimestre do ano de 1995 (vide fls. 155), enquanto que no processo de reclamação n.º 2331/07.OBELSB, em que foi prolatada a sentença que se mostra junta a fls. 83 e segs., está em causa a nulidade da citação do despacho de reversão efectuada na execução fiscal n.º 327119960103103.1, que, por sua vez, se reporta a IVA relativo ao primeiro trimestre de 1996 (vide fls. 22).

Assim sendo, a pretensão deduzida nas duas reclamações não procede do mesmo facto jurídico, pelo que não é de manter o decidido quanto à procedência da excepção da litispendência no âmbito da presente reclamação.

4 – Quanto à segunda das referidas questões (prescrição), aliás, de conhecimento oficioso, importa, desde logo, referir que o que aqui está em causa é o IVA relativo ao último trimestre de 1995.

Estava, na altura em vigor o CPT, que fixava em dez anos o prazo de prescrição, nos termos do disposto no artº 34º, n.º 1, prazo esse que começou a correr em 1/1/96 (nº 2).

Entretanto, no dia 11/10/96, foi instaurada execução fiscal, pelo que a ocorrência desse facto determinou, desde logo, a interrupção da prescrição, atento o disposto no artº 34º, n.º 3 do CPT.

Este processo de execução fiscal esteve parado por facto não imputável ao contribuinte desde 11/11/96 até 11/12/01.

Assim, o prazo relevante para a prescrição decorrido na vigência do citado diploma legal vai desde 1/1/96 até 11/10/96 e 11/11/97 até 31/12/98.

Deste modo e durante este período, decorreu um ano, dez meses e um dia, faltando oito anos, onze meses e vinte e nove dias para se completar a prescrição.

Contudo, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou para oito anos o prazo de prescrição, contados, nos impostos de obrigação única, como é o caso, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (cfr. artº 48º, n.º 1).

Este diploma legal, de acordo com o disposto no artº 12º do Código Civil "só dispõe para o futuro", regendo-se por ele os factos novos, ocorridos na sua vigência.

Assim sendo e no caso dos autos, o regime a considerar, no que à prescrição diz respeito, é o da LGT, por ser mais curto (cfr. artº 297º, n.º 1 do CC).

Na verdade, aquele prazo iniciou-se em 1/1/99 e decorreu até 1/1/07, sem quaisquer interrupções ou suspensões, já que a LGT não atribui qualquer relevância interruptiva à instauração da execução, nem à paragem do processo executivo resultante da mesma instauração, pois só interessam os factos interruptivos previstos no artº 49º do LGT, ocorridos a partir daquela data.

Acontece que, no caso em apreço, o recorrente apenas foi citado da reversão em 22/2/07 (vide fls. 304, 305 e 329), ou seja, já depois de ter decorrido o prazo de prescrição, que terminou em 1/1/07.

A invocada previsão normativa constante do artigo 48.º, n.º 3 da LGT não releva no caso, posto que só os factos interruptivos e suspensivos referentes ao devedor originário ocorridos após a sua entrada em vigor estão sujeitos à condição nele prevista, sendo que, contando-se o prazo da entrada em vigor da LGT, não houve qualquer facto interruptivo ou suspensivo relativo ao devedor originário a considerar.

Pelo que e nesta data, a dívida se encontra, assim, prescrita.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar prescrita a dívida exequenda.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Instituição bancária. Imobilizações financeiras. Depreciação. Provisão. Custos do exercício.

Sumário:

A provisão de instituição bancária, «para riscos de flutuações cambiais efectuada no exercício para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal», integra "provisão para depreciação de imobilizações financeiras" e constitui custo fiscal do respectivo exercício – mercê do artigo 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, vigente ao ano de 1997; e da alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, publicado no Diário da República, *2.ª série, de 30 de Junho de 1995.*

Processo n.º: 114/08-30.
Recorrente: Banco BPI, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "Banco BPI, SA" vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC n.º 8370003356 referente ao exercício do ano de 1997.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O acto tributário sub judice resulta de diversas correcções à matéria colectável do exercício de 1997, promovidas pela Administração Tributária, entre as quais se conta a desconsideração, como custo fiscal, da dotação da provisão para depreciação de imobilizações financeiras, no valor de € 1.720.294,00 com fundamento na circunstância de a mesma não se encontrar expressamente prevista no rol das provisões impostas pelo Aviso n.º 3/95, do Banco de Portugal, e abrangidas, como tal, pelo artigo 33º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC;

2. A este entendimento aderiu o Tribunal a quo ao julgar pela legalidade daquele acto tributário;

3. Sucede que, ao não reconhecer a natureza de provisão para depreciação de imobilizações financeiras à provisão em causa, laboraram, quer o Tribunal a quo, quer a Administração Tributária em manifesto erro, designadamente porque, de acordo com o disposto nos artigos 1º, n.º 1, alínea d) e 10º do Aviso n.º 3/95, do Banco de Portugal, as instituições de crédito encontram-se obrigadas à constituição de provisões que cubram a desvalorização dos respectivos títulos e imobilizações financeiras, natureza que assiste também, nos termos do PCSB, às sucursais das instituições de crédito;

4. É inequívoco que houve uma clara intenção do legislador em qualificar, a par das situações de relações entre empresas participadas, a afectação de fundos a sucursais como uma imobilização financeira, e, em resultado dessa qualificação, a própria constituição da provisão para fazer face à depreciação de imobilizações financeiras prevista no Aviso n.º 3/95;

5. De resto, em momento algum, tal Aviso, através da norma invocada pelo Tribunal Recorrido para fundamentar a não aceitação da provisão, exclui o provisionamento de imobilizações financeiras respeitantes à afectação de capital a uma sucursal, limitando-se a regulamentar e disciplinar expressamente, nos n.ºs 2 e 3 do artigo 10º, as provisões referentes a participações financeiras, nada dispondo quanto à alegada não obrigatoriedade de provisionamento de afectação de activos a sucursais;

6. Com efeito, não se pode aceitar que a inexistência de uma relação de participação formal constituísse obstáculo a que a provisão em causa fosse materialmente constituída e ulteriormente aceite como custo fiscal dedutível, quando, como no caso vertente, existiu um risco efectivo de depreciação do capital afecto à sucursal.

7. Tal como não se poderia admitir que a afectação de capital a uma sucursal, operação que constitui prática corrente no sector bancário, houvesse sido tão descurada pelo Banco de Portugal e pelo próprio legislador fiscal, ao ponto de aquele não impor, ao arrepio das razões de prudência e de gestão criteriosa que enformam todo o regime do Aviso n.º 3/95, o provisionamento do montante em caso de risco, e este a sua dedutibilidade como custo fiscal, sob pena de se verificar, no limite, a completa desvalorização do montante em causa;

8. O ora Recorrente incorreu num custo relativo a uma operação que apresentava manifesto risco, in casu, de depreciação de capital, consumada pela desvalorização cambial, razão pela qual a constituição de uma provisão era, de acordo com a disciplina definida pelo Aviso n.º 3/95, obrigatória, inexistindo, em consequência, fundamento para a sua não aceitação como custo do exercício, violando a desconsideração fiscal do mesmo;

9. Na verdade, a desconsideração fiscal daquela dotação provisional naqueles termos viola não só as normas contabilísticas definidas no Plano de Contas para o sector bancário, mas, sobretudo, a disciplina vertida no artigo 10º do Aviso n.º 3/95 e, consequentemente, no actual artº. 34.º, n.º 1, alínea d), do CIRC (anterior artigo 33.º);

10. Uma outra ilegalidade pode ser assacada à liquidação em causa e, em consequência, à sentença recorrida, consiste no facto de, não obstante, a constatação por parte da Administração Tributária da existência e a imputabilidade do custo em causa, ter acrescido o respectivo montante ao lucro tributável daquele exercício com fundamento na simples preterição de uma formalidade, qual seja, a inexistência de uma relação de participação.

11. Efectivamente, tal é violador do princípio da verdade material, previsto no artigo 58.º, da LGT e no artº 6.º do RCPIT;

12. De igual forma, o acto tributário e a decisão recorrida violam um dos princípios contabilísticos que presidem ao registo de operações do sector bancário, qual seja, o da prevalência da substância sobre a forma e que determina que "A contabilização deve atender à substância das operações e à sua realidade financeira e não apenas à sua forma legal.";

13. Por último não procede o argumento de que se encontrava inviabilizada a constituição da referida provisão nos termos do artigo 1º, n.º 1, alínea d), do Aviso n.º 3/95, em virtude do critério a

utilizar na determinação da menos valia latente só poder ser o do valor de referência do activo a fixar pelo Banco de Portugal e a cuja fixação aquela entidade não havia ainda procedido.

14. Com efeito, não só não é verdade que não possa ser utilizado, no caso concreto, o critério do valor de mercado na determinação da menos-valia latente, como, mesmo que aquele não existisse, existiria sempre um valor determinável;

15. Na verdade, o capital afecto à sucursal de Maputo encontrava-se expresso na moeda local, a qual tem um valor de mercado – cotação - que permite quantificar com rigor qual a desvalorização que a mesma sofreu e, consequentemente, qual o valor da provisão a constituir ou a reforçar, pelo que, sendo evidente que a determinação da menos-valia latente da imobilização financeira em apreço pode ser realizada com recurso ao critério do valor do mercado, não se encontra de modo algum prejudicado o cumprimento da imposição do Aviso n.º 3/95, no sentido da constituição de provisões para menos valias de títulos e imobilizações financeiras;

16. Pelo mesmo motivo e ainda que por mera hipótese, o que só a benefício de raciocínio se admite, se aceitasse que na situação concreta não seria aplicável o critério do valor de mercado nem o do preço presumível, nunca seria a falta de fixação do valor de referência de um activo que - determinaria a não constituição de uma provisão caso, de acordo com critérios prudentes de avaliação, a instituição financeira constatasse que existia uma menos valia latente susceptível de provisionamento, a isso impondo o princípio enformador de todo este regime previsto no Aviso n.º 3/95, qual seja, o da gestão criteriosa, sã e prudente;

17. Pelo que, ao negar os correspondentes efeitos fiscais ao reforço da provisão para riscos de flutuações cambiais constituída pelo recorrente para fazer face à depreciação do capital afecto à sucursal de Maputo incorre o presente acto tributário e a sentença recorrida, nessa parte, também com este fundamento, em violação do disposto no artº 33º (actual 34º) do Código do IRC devendo por isso serem anulados.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Venerando tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser a decisão recorrida revogada no que concerne às correcções mantidas pelo Tribunal recorrido (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O presente recurso não merece provimento.

A sentença recorrida deve ser mantida.

Na verdade,

Concorda-se por inteiro com o teor da sentença recorrida quer quanto à interpretação dos factos quer quanto à aplicação do direito que lhe corresponde.

A mesma não apresenta os vícios que lhe são apontados nas conclusões das alegações.

A mesma não é passível de qualquer reparo.

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 a sentença recorrida labora, ou não, em violação do disposto no artigo 33.º (actual 34.º) do Código do IRC.

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

1. O impugnante foi objecto de uma acção inspectiva levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da DGI;

2. no seguimento daquela acção de fiscalização foram efectuadas correcções ao resultado fiscal do exercício de 1997;

3. em função dessas correcções foi fixada uma matéria colectável de € 21.181.128,54 (4.246.435.011$00), quando a matéria colectável apurada pelo aqui impugnante na respectiva declaração periódica mod. 22 ascendia a € 19.179.009,46;

4. em consequência, a colecta do IRC apurada com referência a este exercício passou de € 6.520.863,22 (1.307.315.700$00) autoliquidada pelo impugnante para € 7.201.583,70 (1.443.787.904$00) apurada pelos Serviços, fixando-se a derrama devida em € 673.348,08 (134.994.169$00) em lugar dos € 609.700,71 (122.234.018$00) liquidados pelo impugnante;

5. a este valor acrescem juros compensatórios de € 200.265,54 (40.149.636$00), o que atendendo ao valor apurado e pago no seguimento da autoliquidação perfaz um total de IRC a pagar adicionalmente com referência ao exercício de 1997 de € 944.633,39 (189.381.991$00);

6. das várias correcções efectuadas pela Inspecção o impugnante não aceita o acréscimo de 344.888.089$00 declarado como custo fiscal, respeitante a provisões para riscos de flutuações cambiais efectuada no exercício para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal de Maputo;

6.1 - os serviços da inspecção não aceitarem aquele custo fiscal por entenderem que não se enquadrava na disciplina do Aviso n.º 3/95 do Ministério das Finanças.

2.2 Nos termos da alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 30 de Junho de 1995, «As instituições de crédito e as sociedades financeiras (...) são obrigadas a constituir provisões (…) para menos-valias de títulos e imobilizações financeiras».

De uma forma geral, diz-se de uma empresa que realiza um investimento financeiro quando adquire parte do capital de outra, obrigações ou outros títulos para rendimento ou controlo de outras empresas, com carácter de permanência, reembolsáveis a médio ou longo prazo, ou ainda imóveis que não serão afectos à sua actividade operacional. São também considerados investimentos financeiros os empréstimos de financiamento (por oposição aos empréstimos de funcionamento destinados a suprir eventuais défices de tesouraria reembolsáveis a curto prazo) concedidos a outras empresas, com vista à rendibilização dos capitais excedentários – cf. Aires Lousã, e outros, Contabilidade, As Imobilizações, Porto Editora, p. 101.

Através do Aviso n.º 3/95, de 30 de Junho de 1995, o Banco de Portugal definiu as regras e os termos que as instituições de crédito e as sociedades financeiras estão obrigadas a respeitar na constituição de tais provisões.

O acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de Março de 1998, proferido no recurso n.º 16.745, citado pelo recente acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 26 de Abril de 2007, tirado no recurso n.º 127/07, refere, a respeito do dito Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, que "Estamos perante um caso nítido de delegação de poder administrativo próprio de certa administração directa do Estado (a administração fiscal) numa outra administração não fiscal do Estado exercida por forma indirecta, numa administração levada a cabo através de institutos públicos, como é o caso do Banco de Portugal, cuja explicação se prende com o facto deste se encontrar melhor posicionado para surpreender e dar satisfação ao interesse público que aqui se resolve numa certa conciliação entre os interesses da obtenção de receitas fiscais com os de execução de uma correcta política monetária e financeira a ser concretizada por todos os agentes financeiros e que constitui uma específica atribuição do Banco de Portugal".

Sob a epígrafe "Provisões fiscalmente dedutíveis", o artigo 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, vigente ao ano de 1997, previa que pudessem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões «(…) que tiverem sido constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal (…) às empresas submetidas à sua fiscalização (…)».

2.3 No caso sub judicio, a sentença recorrida, para julgar improcedente a impugnação judicial, acolheu a posição da Administração Tributária que, segundo o probatório, não aceitou como custo fiscal a provisão no valor de 344.888.089$00 efectuada no exercício do ano de 1997 pela impugnante, ora recorrente, «para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal de Maputo», por haver entendido que tal provisão «não se enquadrava na disciplina do Aviso n.º 3/95 do Ministério das Finanças» – cf. especialmente os pontos 6. e 6.1 do probatório.

Mas sem razão, ao que julgamos.

Em matéria de facto, não há dúvida de que estamos em presença de «capital» da impugnante, ora recorrente, «afecto à sucursal de Maputo» no exercício do ano de 1997; e que a provisão em causa foi constituída «para fazer face à desvalorização» de tal «capital» aplicado à sucursal de Maputo.

Como se viu, segundo alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95, para as instituições de crédito e financeiras, é obrigatória a constituição de provisões «para menos-valias de títulos e imobilizações financeiras» [Só «a constituição de provisões para menos-valias latentes de participações financeiras» é que pode deixar de ser obrigatória, nos termos do ponto 2. do n.º 10.º do mesmo Aviso n.º 3/95].

Na realidade, os capitais aplicados nas empresas (os capitais para aí mobilizados e aí imobilizados), redundando em imobilização de capital circulante, constituem uma das formas por excelência de "imobilizações financeiras".

E, assim, julgamos que, em termos económico-financeiros e fiscais, o «capital afecto à sucursal de Maputo» pela impugnante, ora recorrente, na situação presente, tem inteira subsunção no conceito de «imobilizações financeiras» com previsão na alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal.

Pelo que a provisão em causa, «para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal de Maputo», tem verdadeiro enquadramento (e obrigatoriedade de inclusão até) na disciplina da alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal e, por consequência, tem o efeito jurídico previsto no artigo 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, vigente ao ano de 1997, qual seja o de tal provisão, para efeitos fiscais, poder ser deduzida no respectivo exercício.

Daí o nosso aberto desacordo com a sentença recorrida, quando advoga que não se enquadram «nesta classe de provisões as que forem consideradas para fazer face às desvalorizações do capital afecto à sucursal do Banco em causa, já que tal "afectação não tem a natureza de uma participação financeira"».

Na verdade, representando a constituição da provisão em causa uma providência necessariamente decorrente da disciplina imposta pelo Banco de Portugal para a situação em foco, tem a mesma provisão

cobertura legal como custo fiscal, nos termos do artigo 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, vigente ao ano de 1997.

Por conseguinte, devemos concluir e dizer, em resposta ao thema decidendum, que a sentença recorrida labora em violação do disposto no artigo 33.º (actual 34.º) do Código do IRC – razão por que deve ser revogada.

E, por fim, havemos de concordar que a provisão de instituição bancária, «para riscos de flutuações cambiais efectuada no exercício para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal», integra "provisão para depreciação de imobilizações financeiras" e constitui custo fiscal do respectivo exercício – mercê do artigo 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, vigente ao ano de 1997; e da alínea d) do n.º 1.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 30 de Junho de 1995.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Reclamação do órgão de execução fiscal. Citação. Arguição de nulidade. Prescrição. Devedor subsidiário.

Sumário:

I — Não contendo a citação do interessado a fundamentação da liquidação e do despacho de reversão, deve o contribuinte arguir a nulidade ou irregularidade da citação, no prazo de contestação, sendo que do indeferimento desta arguição perante o órgão de administração fiscal, cabe reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância- artigos 198.º, n.º 2, do CPC, 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2, da LGT.

II — Ocorrendo com a Lei Geral Tributária um encurtamento do prazo de prescrição em relação ao previsto no CPT, é aplicável o regime do artigo 297.º do Código Civil, conforme impõe o n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

III — Todavia, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em resultado da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não impõe a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

IV — A respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo rege o artigo 12.º do CC, nos termos do qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência.

V — A citação do devedor subsidiário reveste a mesma eficácia interruptiva que a do devedor originário, uma vez que se trata de uma só instância executiva, em que pela reversão, se opera uma alteração subjectiva.

Processo n.º: 154/08-30.
Recorrente: José António da Purificação.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

1-José António da Purificação Martins, melhor identificado nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, 1.ª Unidade Orgânica, que julgou totalmente improcedente a reclamação que deduzira do despacho que ordenou a penhora e do consequente acto de penhora de veículo automóvel, datado de 7-2-2007, efectuada no processo de execução fiscal n.º 3271-1997/1016393, do Serviço de Finanças Lisboa 13, tendo formulado as seguintes conclusões:

1.ª O recorrente, por carta registada com aviso de recepção, foi citado no passado dia 18 de Abril de 2007, para os autos de execução fiscal melhor identificados em 1. supra;

2.ª No mandado de citação remetido ao recorrente conjuntamente com aquela nota de citação, mandato esse emitido e assinado pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Porto 7 - entidade que se afirma com competência para a tramitação e direcção da execução - foi ordenada a citação do recorrente, identificando-se, como número de processo, o n.º 3387-2006/07001339;

3.ª Com aquela nota de citação foi ainda remetido ao recorrente um Auto de Penhora, datado de 7.2.07, e assinado pela Sra. D. Ana Paula Mourão Pinto Sousa (Oficial de Diligências) e pelo Sr. Hermínio Manuel da Silva Rodrigues (Escrivão), do qual resulta que, naquela data, no âmbito e para efeitos do processo mencionado em epígrafe (expressamente identificado naquele Auto de Penhora), - e em concretização do Mandado de Penhora de 6.2.07 lavrado pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças Porto 7 (doc. n.º 4) - foi efectuada a penhora de "uma viatura automóvel ligeira de passageiros da marca "Mercedes Benz", com a matrícula 21-40-QD, com motor de 2. 685cm3 movido a gasóleo, do ano de 2000, no valor presumível de 20.000 Euros";

4.ª A reversão contra os responsáveis subsidiários, concretiza-se através da citação do revertido em sede de execução fiscal, a qual deverá ser pessoal e respeitar os termos prescritos no Cód. Proc. Civil - cfr., art.º 23º, n.º1, da LGT, art.º 191.º, n.º 3 e 192º, n.º 1, do CPPT;

5.ª Sendo que a carta registada dirigida ao citando e com vista à citação do responsável subsidiário, deverá identificar o processo executivo a que respeite, ser acompanhada de cópia do título executivo e de todos os elementos essenciais referentes à existência da dívida exequenda, como ainda da indicação de todos os meios de defesa ao seu dispor, designadamente, o direito de reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente a liquidação subjacente à dívida exequenda - cfr., artº. 22º, n.º 4 da LGT e 190, n.º 1 do CPPT, 228º, n.º 1 e 235º, do CPC;

6.ª Sucede que a citação dirigida ao aqui recorrente em 18 de Abril de 2007 na qualidade de responsável subsidiário das dívidas tributárias da sociedade Importação e Exportação de Produtos Fotográficos, Lda., não foi acompanhada de qualquer certidão de dívida, não consta o número de processo executivo instaurado contra a primitiva executada e revertida contra o recorrente, quais os fundamentos da reversão, os pressupostos e a extensão da mesma, dela não constam os elementos e fundamentos das liquidações operadas à primitiva executada e que dão suporte à dívida exequenda, não foi acompanhada do despacho de reversão ou de quaisquer documentos dos quais se pudesse retirar tais elementos, como não foram indicados os meios de defesa ao dispor do recorrente, nem, finalmente, é indicado o enquadramento legal que subjaz à reversão operada, o que tudo era essencial ao exercício do contraditório e prejudica irremediavelmente o direito de defesa do recorrente - vd., tb. 22º, n.º 4 e 23º, n.º 4 da LGT;

Deste modo, verifica-se a nulidade da citação do recorrente por na sua realização não terem sido observadas as formalidades prescritas na lei, com manifesto prejuízo dos seus direitos de defesa, tanto mais que (i) o recorrente não é o executado originário, desconhecendo, por esse facto, as razões de facto e de direito que dão suporte àquelas liquidações que suportam a quantia exequenda, (ii) ficando ainda impedido de avaliar com todo o rigor e alcance a legalidade do acto de reversão - cfr., artº. 198º, n.º 1, do Cód. Proc. Civil art.º 201º, n.º 1, n.º 2 do Cód. Proc. Civil; artº. 165º, n.º 2, do CPPT;

8.ª Acresce que, toda a execução tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da acção executiva; O título executivo é condição necessária ("os actos executivos em que se desenvolve a acção não podem ser praticados senão na presença dele") e suficiente ("na sua presença, seguir-se-á imediatamente a execução") da acção executiva; por outro lado, é através dele que se determina o quantum da prestação e a legitimidade activa e passiva para a execução; por isso que, deverá conter todos os elementos que permitam compreender a razão de ser da execução - cfr., art.º 45º, n.º 1, do CPC; vd., tb., Anselmo de Castro, Acção Executiva Singular, Comum e Especial pg. 14; Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pg. 36,

9.ª Acompanhando a conclusão constante do Manual de Procedimento e Processo Tributário, IFT, Pg. 109 "poder-se-á afirmar que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito da entidade exequente"

10.ª Pelo exposto, é forçoso concluir que o despacho de reversão constitui e é parte integrante do título executivo da execução revertida contra o responsável subsidiário é através dele que (cfr., art. º 13º do CPT e art.º 23º da LGT):

- a responsabilidade subsidiária se efectiva;
- o revertido poderá aferir das razões de facto e de direito que sustentam a reversão decretada;
- em que medida a execução é contra ele revertida;
- se determina a legitimidade passiva do revertido;

11.ª Em suma, é através do despacho de reversão que o revertido fica a conhecer os fins e os limites da execução, constituindo, pois, aquele despacho condição necessária e, conjuntamente com a certidão de dívida, suficiente para a acção executiva revertida;

12.ª In casu, está adquirido que com a citação não foi remetido ao Recorrente nem a certidão de dívida nem o despacho de reversão, carecendo, por isso, a presente acção executiva de título executivo - cfr., art.º 45º, CPC;

13.ª Acresce que, nos termos do disposto no art.º 190, n.º 1, do CPPT, "a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do presente Código ou, em alternativa, ser acompanhada de cópia do título executivo";

14.ª Estabelecendo o n.º 1 do art.º 163º do CPPT que constitui requisito essencial dos títulos executivos a indicação da natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante;

15.ª À luz daquelas disposições legais, in casu, a falta da indicação da decisão e dos fundamentos da reversão bem como dos montantes pelos quais foi decidido operar aquela reversão, traduz-se na falta de cumprimento do referido art.º 190, n.º 1 do CPPT;

16.ª O que, tudo, constitui nulidade insanável nos termos do disposto no art.º 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT

17.ª Da carta registada remetida ao Recorrente em 18 de Abril de 2007, refere-se expressamente que a mesma se destinava a citar o Recorrente para os autos executivos indicando-a como seu objecto, acto de citação que, aliás, no despacho reclamado e na douta decisão recorrida, se reconhece ter existido;

18.ª Ao receber uma carta contendo a referência expressa a um acto de citação -no dia 18 de Abril de 2007 - o Recorrente interpretou e concluiu que estava a ser efectivamente citado para os presentes autos executivos como qualquer outro destinatário colocado nas mesmas circunstâncias o entenderia;

19.ª Tendo, legitimamente, dado por adquirido que a primeira citação - também ela insanavelmente nula e carecida de titulo executivo (entre o mais, não foi acompanhada do despacho de reversão nem dela constam as indicações referidas na conclusão 6.ª, como expressamente se reconhece na douta sentença recorrida) - havia sido dada sem efeito:

Ac. STJ de 10.7.90, Proc. n.º 079435

"O julgador continua a dispor de poderes jurisdicionais para ordenar segunda citação, quando verificar que a primeira não obedeceu aos trâmites legais"

20.ª Decorre do art.º 161º, n.º 6, do CPC, que as partes não podem ser prejudicadas pelos erros e omissões que não lhe sejam imputáveis:

Ac. Rel. Porto de 4.7.02, Proc. n.º 0230980

"Mandada efectuar, indevidamente, uma segunda citação, suspende esta os efeitos decorrentes da primeira, designadamente no tocante ao prazo para apresentação da contestação, uma vez que os erros e omissões praticados pela secretaria judicial não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes";

21.ª Uma interpretação diversa, tal como é feita na sentença recorrida, designadamente dos artºs 189.º e 190.º do CPPT, no sentido de que um segundo acto expresso de citação não vale como tal o que conduz o citando a legitimamente considerar que a primeira citação foi anulada -, viola o direito de defesa e acesso à justiça consagrado no art.º 20º da CRP e, por isso, é inconstitucional;

22.ª Em sede de execução fiscal, a regra é a de que a penhora de bens do executado apenas poderá ocorrer após cumprida a citação do executado ou quando se mostre frustrada aquela diligência - cfr., art.º 188.º, n.º 1, 193º, n.º 1, 194.º, n.º 1 e n.º 3, 215º, n.º 1 do CPPT; vd., tb., Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pg. 48;

23.ª Em boa verdade, conforme resulta do disposto no art.º 215º, n.º 1, do CPPT, só após o decurso do prazo de 30 dias subsequentes à citação, durante o qual assiste ao executado a possibilidade de, entre o mais, pagar a dívida, deduzir oposição, requerer pagamento em prestações ou uma dação em pagamento, e, inclusive, indicar bens para serem penhorados, é que a administração fiscal poderá proceder à penhora dos bens necessários para garantir o pagamento da quantia exequenda — cfr., Lopes de Sousa,

CPPT Anot., pg. 1054; Administração Geral Tributária, Manual de Procedimento e Processo Tributário, pg. 131; Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal, pg. 94;

24.ª Entendimento que, de igual modo, se alcança por recurso aos normativos constantes do Código de Processo Civil - com aplicação subsidiária em sede tributária - dos quais se retira a regra da citação do executado ocorrer em momento anterior à penhora dos seus bens, apenas se admitindo, a título excepcional, a penhora de bens antes de efectuada a citação do executado quando o exequente demonstre receio de perda de garantia patrimonial do seu crédito - cfr., art.º 2º, do CPPT, art.º 812º, n.º 7, alínea a), 812º- A, n.º 2, alínea a), 812º-B, n.º 2 e 832º do CPC;

25.ª Em face do exposto, a penhora de bens do recorrente ocorrida em 7.2.07, mostra-se ilegal violando os preceitos legais supra citados, porque concretizada antes mesmo do recorrente ser citado para os presentes autos executivos;

26.ª O que constitui uma violação dos direitos de defesa do recorrente pois, entre o mais, ficou impedido de indicar bens à penhora, resultando ainda da penhora efectuada limitações ao livre exercício do direito de propriedade do recorrente sobre o bem penhorado;

27.ª A determinação legal da citação ocorrer antes de efectuada a penhora de bens do executado impõe-se outrossim em face do disposto no art.º 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, por forma a ser assegurada ao recorrente a tutela efectiva dos seus direitos de defesa em face de um acto que é lesivo dos mesmos - vd., t.b., art.º. 103º, n.º 2 da CRP e artºs 95º, n.º 1 e n 2 e 103º, n.º 2, alínea j) da LGT;

28.ª O citado não está obrigado a lançar mão do disposto no art.º 37º do CPPT, regime que constitui uma faculdade do contribuinte que não uma obrigação, sempre que não sejam cumpridos todos os requisitos impostos por lei para a sua citação, designadamente a indicação da fundamentação subjacente ao acto ou a remessa do despacho de reversão;

29.ª Deste modo, não se verifica a sanação dos vícios do acto no caso de o citando não se socorrer da faculdade prevista no art.º 37º do CPPT;

30. A interpretação do art.º 37º, nºs 1 e 2, do CPPT, feita na douta sentença recorrida no sentido de que a não utilização pelo Recorrente do mecanismo previsto neste artigo em face dos vícios melhor identificados em 9, 10 e 11. supra e nas Conclusões 6.ª 12.ª, 15.ª e 19.ª, inconstitucional por violar o acesso ao direito o direito e o direito a uma tutela judicial efectiva plasmado no art.º 200, n.º 1 e ss da CRP, carregando ao citando uma obrigação que a lei não prescreve e dispensando a administração fiscal de cumprir os requisitos essenciais previstos na lei para um acto processual essencial como o é a citação;

31.ª A quantia exequenda diz respeito a IVA ao ano de 1996, devido pela sociedade Luxoarte, Importação e Exportação de Produtos Fotográficos e Utilidades, Lda;

32.ª A citação do recorrente foi efectuada em 18 de Abril de 2007, pelo que a obrigação tributária reclamada nos presentes autos está prescrita não podendo o seu pagamento ser peticionado ao aqui recorrente - cfr., art.º 34º do CPT e art.º 48º, n.º 1, da LGT; 33.ª Idêntica conclusão se alcança - prescrição da quantia exequenda - mesmo quando se entenda que o Recorrente foi validamente citado em 12.7.06, o que, sem prescindir, se admite a benefício de raciocínio;

34.ª Mostrando-se aplicável no caso dos autos o regime do instituto da prescrição previsto e estabelecido na LGT (art.º 48º e ss) do qual resulta um prazo prescricional mais curto sendo que, à data da sua entrada em vigor não faltava, segundo o art.º. 34.º do CPT, menos tempo para o prazo prescricional se completar - cfr., art.º 5º, n.º 1, do DL n.º 398/98, de 17.12 e art.º 297º, do Cód. Civil;

35.ª Ora a citação do Recorrente para a execução instaurada contra a Luxoarte não tem qualquer eficácia interruptiva do prazo prescricional - para o que releva apenas a citação do devedor originário -, sendo irrelevante a modificação operada na instância executiva determinada pela reversão - cfr., Ac. STA de 29.6.04, Proc. n.º 01194/03, Ac. STA de 14.11.01, Proc. nº025341, Ac. STA-Pleno de 10.4.91, in AD n.º 361º, pág.119; Ac. TC de 12.11.92, DR II série, de 8-4-93, Ac. TCAS de 18.03.03, Proc. n.º 07361/02 e Ac. TCAS de 23.5.00, Proc. n.º 3350/00;

36.ªAliás, a eficácia interruptiva decorrente da citação do devedor originário só se impõe ao revertido no caso de a sua citação ocorrer dentro dos 5 anos posteriores à liquidação da dívida tributária dada à execução; caso contrário, o prazo prescricional não se interrompe em relação ao devedor subsidiário - art.º 48º, n.º 3, da LGT; vd., Ac. STA de 2.6.99, Proc. n.º 023439;

37.ª A reversão da presente execução contra o recorrente está alicerçada na sua responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais da primitiva executada - a Luxoarte - responsabilidade essa decorrente da sua (pretensa) qualidade de gerente daquela sociedade; deste modo, atendendo ao facto de o recorrente não ter sido citado para os presentes autos executivos nos cinco anos posteriores à liquidação da obrigação tributária que dá suporte à quantia exequenda - admitindo, a benefício de raciocínio e sem prescindir, a regular citação da Luxoarte para os presentes autos executivos -, não se pode considerar interrompido o prazo prescricional previsto no art.º 48º, n.º 1, da LGT - cfr., art.º 48º, n.º 3 da LGT

38.ª Acresce que a lei não atribui qualquer relevância à ocorrência de novos factos interruptivos da prescrição depois de verificado o primeiro evento interruptivo, fluindo, a partir de então, o prazo de prescrição sem mais interrupções;

39.ª Em face do exposto, da prescrição da dívida exequenda, dos vícios insanáveis de que padece quer a citação de 18.4.07, quer mesmo a citação de 12.7.06, deverá ser anulado o despacho de penhora de fls.... bem como a consequente penhora efectuada nos termos do auto de penhora de fls.... declarando-se os mesmos nulos e de nenhum efeito e ordenando-se o seu levantamento;

40.ª Na sentença recorrida, violaram-se as disposições legais supra citadas;

Termos em que, pelos fundamentos alegados ou pelos que V. Exas. doutamente suprirão, deverá a douta Sentença recorrida ser revogada com todas as legais consequências.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: José António da Purificação Martins

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal (processo n.º 3271-1997/10 16393 SF Lisboa 13)

FUNDAMENTA ÇÃO

1.Nulidade da citação efectuada em 18.04.2007

A questão não deve resolvida no âmbito deste recurso porque está a ser apreciada no âmbito de reclamação para o tribunal tributário apresentada contra decisão de indeferimento de arguição de nulidade da citação, proferida pelo órgão da execução fiscal (art.º 276º CPPT; probatório als. I), K) e O)

2.Nulidade da citação efectuada em 12.07.2006 (19 conclusão)

É alegada a inobservância de formalidade legal, por falta de entrega de cópia do despacho de reversão (art.º 23º n.º 4 LGT)

A nulidade não pode ser atendida porque:

a) foi arguida intempestivamente, após o decurso do prazo de oposição

b) não prejudicou a defesa do citado, exercida sem restrições na oposição deduzida em 23.05.2007 (probatório alínea P);art.º.198º nºs 2 e 4 CPC/artºs 19lº n.º 3 e 192º n.º 1 CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 2007 Volume II p. l09).

3. Falta de requisitos essenciais do título executivo (19 conclusão)

Não se verifica a arguida nulidade, pelos motivos invocados na fundamentação jurídica da sentença (art.º 165º n.º 1 alínea b) CPPT; fls. 105).

3. Prescrição da dívida tributária exequenda

A dívida exequenda respeita a IVA (ano 1996)

A lei reguladora do prazo de prescrição é a lei vigente na data da constituição da dívida o início do prazo de prescrição verificou-se em 1.01.97 (art.º 34º n.º 2 CPT)

O prazo foi interrompido com a instauração da execução em 31.01.1997 (art.º 34º n.º 3 CPT)

O processo de execução fiscal esteve parado, por motivo não imputável ao contribuinte entre 7.11.1997 e 11.12.2001 (probatório alínea B)

A cessação da suspensão do prazo de prescrição verificou-se em 7.11.1998; o prazo de prescrição esteve suspenso entre 7.11.1997 e 7.11.1998, e não entre 31.01.1997 e 7.11.1998, como se afirma na sentença (fls.104) (art.º.34º n.º 3 CPT).

A LGT iniciou a sua vigência em 1.01.1999 e reduziu para 8 anos o prazo de prescrição (art.º 6º DL n.º 398/98, 17 Dezembro; art.º 48º n.º 1 LGT)

Em 1.01.1999 faltava mais tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos (do que o prazo de 8 anos da LGT), na medida em que estavam decorridos apenas 2 meses e 23 dias (1.01.1997 a 31.01.1997=30 dias; 7.11.1998 a 1.01.1999=1 mês e 23 dias)

É aplicável o prazo mais curto da LGT, contado a partir do da entrada em vigor da nova lei, em 1.01.1999 (art.º 297º n.º 1 CCivil)

A citação válida do recorrente, na qualidade de responsável subsidiário, em 12.07.2006 não interrompeu o prazo mais curto de prescrição, na medida em que foi efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação, verificada em 1996 (art.º 48º n.º 3 LGT)

Neste contexto a dívida tributária exequenda está prescrita porque o prazo de prescrição de 8 anos fluiu sem interrupção até ao seu termo em 1.01.2007

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

-declaração de prescrição da dívida tributária exequenda

-procedência da reclamação

-anulação do despacho que ordenou a penhora e do subsequente acto de penhora.

4- Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência,

5- A sentença deu como assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 31-1-1997, o Serviço de Finanças de Lisboa 13 instaurou, inicialmente contra a sociedade «Luxoarte - Importação e Exportação de Produtos Fotográficos e Utilidades, Lda.», o processo de execução fiscal n.º 32711-1997/1016393, para cobrança coerciva de IVA e juros compensatórios relativo ao período 03/06 do ano de 1996, no valor de 4.736.762$00 (€23.626,87) (cfr. capa do apenso de execução, que se dá por integralmente reproduzido);

B) Entre 7-11-1997 (data em que foi elaborada informação sobre pedido de dação em pagamento apresentado pela executada) e 11-12-2001 (data em que foi solicitada informação à Direcção de Finanças de Lisboa sobre qual a decisão que recaiu sobre o referido pedido), não foi praticado qualquer acto no processo de execução fiscal identificado em A) que antecede (cfr. 114 e 115 do apenso de execução, que se dão por integralmente reproduzidas);

C) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 13, datado de 24-6-2003, foi ordenada, além do mais, a notificação do ora reclamante para o exercício do direito de audição prévia, com vista à reversão contra ele do processo de execução fiscal identificado em A) que antecede (cfr. despacho a fls. 143 do apenso de execução, que se dá por integralmente reproduzido);

D) O ora reclamante foi notificado, para os efeitos ordenados no despacho referido em C) que antecede, nos termos do ofício que consta de fls. 146 do apenso de execução e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o qual foi acompanhado de cópia do dito despacho, bem como das correspondentes certidões de dívida;

E) O ora reclamante exerceu o direito de audição prévia, por escrito, nos termos que constam do articulado e documentos anexos, a fls. 267 a 278 do apenso de execução, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

F) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 13, datado de 5-7-2006, foi ordenada a reversão da execução identificada em A) que antecede, contra, além de outro, o ora reclamante (cfr. despacho a fls. 291v do apenso de execução, que se dá por integralmente reproduzido);

G) No âmbito da carta precatória enviada para efeitos de citação e termos subsequentes ao Serviço de Finanças do Porto 7, e aí instaurada com o n.º 3387-2006/07001339, o ora reclamante foi, em 12-7-2006, citado para os termos do processo de execução fiscal, identificado em A) que antecede, nos termos do ofício, acompanhado de cópia do título executivo, cuja cópia consta de fls. 317 do apenso (cfr. carta precatória, a fls. 316 a 406 do apenso de execução, e assinatura aposta no aviso de recepção de fls. 317v e 2.ª via do ofício de citação, a fls. 422 do mesmo apenso de execução, que se dão por integralmente reproduzidos);

H) No âmbito da mesma carta precatória, e em cumprimento de mandado de penhora, datado de 6-2-2007, foi, em 7-2-2007, lavrado o auto de penhora do veículo automóvel ligeiro de passageiros de marca Mercedes Benz, matrícula 21-40-QD, do ano de 2000, com o valor presumível de €20.000,00 (cfr. mandado e auto de penhora, a fls. 321 a 322V do apenso de execução, que se dão por integralmente reproduzidos);

I) Em 18-4-2007, o ora reclamante foi citado para os termos da execução fiscal identificada em A) que antecede, nos termos de ofício, acompanhado do respectivo mandado de citação e de cópia do auto de penhora identificado na alínea antecedente (cfr. mandado de citação, ofício e assinatura aposta no aviso de recepção, a fls. 320, 325 e 326 do apenso de execução, que se dá por integralmente reproduzido);

J) Por oficio datado de 18-4-2007, e recepcionado pelo ora reclamante em 19-4-2007, foi o mesmo notificado de ter sido nomeado fiel depositário do bem penhorado identificado em G) que antecede, notificação que foi acompanhada dos correspondentes mandado e auto de penhora (cfr. fls. 321 a 323v do processo de execução fiscal apenso, que se dão por integralmente reproduzidos);

K) Em 30-4-2007, foram enviados, via fax, aos serviços de finanças deprecante e deprecado, os requerimentos de fls. 298 a 306 e 335 a 344 do apenso de execução, de idêntico teor e que se dão por integralmente reproduzidos, através dos quais o ora reclamante arguiu a nulidade da citação que lhe fora efectuada, identificada em 1) que antecede.

L) No mesmo dia 30-4-2007, e também via fax, deu entrada no Serviço de Finanças do Porto 7 a presente Reclamação (cfr. registo de fax, a fls. 346 a 369 do apenso de execução);

M) Sobre a arguição de nulidade, referida em K) que antecede, recaiu informação e subsequente despacho de indeferimento, proferido, em 15-6-2007, pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 (cfr. fls. 424 a 426 do apenso de execução, que se dão por integralmente reproduzidos);

N) O ora reclamante foi notificado do despacho identificado em M) que antecede, na pessoa do seu Exmº Mandatário, em 21-6-2007 (cfr. assinatura aposta no aviso de recepção, cuja cópia consta de fls. 427V do apenso de execução e se dá por integralmente reproduzido);

O) Do referido despacho de indeferimento da arguição de nulidade da citação o reclamante apresentou Reclamação, ao abrigo dos artigos 276º e seguintes do CPPT, que corre termos neste Tribunal sob o n.º 580/07.0BELRS, e na qual não foi ainda proferida decisão final

(cfr. petição inicial e tramitação do Proc. n.º 580/07.0BELRS no SITAF);

P) Em 23-5-2007, o reclamante deduziu oposição à execução fiscal identificada em A) que antecede, a qual foi instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 13 sob o n.º 07/9000399 (cfr. cota, a fls. 311 do apenso de execução).

6- A sentença sob recurso, após definir as questões que importava resolver, concluiu, em resumo, pela improcedência da alegação relativa à prescrição da dívida exequenda de IVA de 1996, pela sanação da irregularidade da citação do ora recorrente ocorrida em 12-07-2006 decorrente da omissão da fundamentação da liquidação e do despacho de reversão, uma vez que poderia ter-se socorrido do mecanismo processual previsto no artigo 37.º do CPPT para suprir a falta desse elementos, o que não fez, nada tendo decidido a respeito da invocada nulidade da citação de 18-4-2007, fundamentando-se para o efeito no facto do recorrente ter apresentado reclamação do despacho de indeferimento da arguição dessa nulidade junto da administração tributária, a respeito do que corre seus termos processo autónomo no Tribunal Tributário de Lisboa.

Vejamos.

Como nota introdutória importará salientar que, como bem refere o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a questão relativa à invocada nulidade da citação efectuada em 18-04-2007 exorbita do âmbito do presente recurso jurisdicional, já que foi matéria que não foi objecto de conhecimento na sentença como decorrência do facto de a tal respeito correr termos nos tribunais tributários reclamação apresentada contra decisão de indeferimento da arguição de nulidade da citação, proferida pelo órgão de execução fiscal (K, M e O do probatório).

Já no que concerne à arguida nulidade da citação efectuada em 12-07-2006, como acima vimos, ponderou-se na sentença que a nulidade resultante do facto de não ter sido remetida com a citação a fundamentação da liquidação e dos pressupostos de reversão estaria sanada, posto que o ora recorrente não utilizou o expediente previsto no artigo 37.º do CPPT.

Contra essa interpretação, que reputa de inconstitucional por violar o direito a uma tutela judicial efectiva e acesso ao direito, se insurge o recorrente alegando que o regime em causa constituiria uma faculdade do contribuinte e não uma obrigação.

Como ponto prévio ao enfrentamento da questão acima enunciada, importa apurar se no caso da citação que porventura não contenha os elementos legalmente devidos se mostra meio processual adequado à tutela jurídica do interessado a arguição da respectiva nulidade directamente no âmbito de uma reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, sem que antes perante este órgão tenha sido invocada essa nulidade.

Ora, a resposta a esse ponto prévio não pode deixar de ser negativa e daí que a questão da nulidade da citação não deveria ter sido objecto de conhecimento na instância por inadequação do meio processual utilizado

Na verdade, perante a citação feita a 12/07/06 que o recorrente entende não conter os elementos legalmente devidos, cumpria-lhe arguir a respectiva irregularidade no processo executivo, atenta a sua natureza judicial- artigo 103.º, n.º 1 da LGT, no prazo de contestação, sendo que do indeferimento desta arguição perante o órgão da execução fiscal, cabia reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância- artigo 198.º, n.º 2 do CPC, 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT-cfr acórdãos de 26-02-02 e 06/06/07, nos recursos n.ºs 832/02 e 91/07.

Aliás, foi esse o procedimento que o recorrente adoptou no tocante à citação de 18/4/07-O) do probatório.

Saliente-se, por outra parte, que no caso "sub judicio" não é admissível a correcção do meio processual que se considera inadequado (artigo 97.º, n.º 3 da LGT), uma vez que tendo o recorrente sido citado, como vimos, em 12/07/06 e a reclamação deduzida a 30/04-/07 (L) do probatório), não é possível respeitar o prazo de trinta dias para a arguição da nulidade da citação- artigos 198.º, n.º 2 do CPC e 203, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Sendo assim, por inadequação do meio processual utilizado não se pode tomar conhecimento da questão relativa à arguição de nulidade da citação de 12/07/06, nessa parte se revogando a sentença sob recurso, dessa forma ficando prejudicado o conhecimento da matéria relativa à eventual sanação das respectivas irregularidades decorrente do não uso do mecanismo processual previsto no artigo 37.º do CPPT, aí se incluindo as inconstitucionalidades suscitadas pelo recorrente.

Por outro lado, alega o recorrente que a presente acção executiva carece de título executivo uma vez que a citação que lhe fora remetida não continha a certidão da dívida nem o despacho de reversão, o que constituiria nulidade insanável nos termos do artigo 165. n.º 1, alínea b) do CPPT

Ainda aqui a razão não se encontra do lado do recorrente.

Na verdade, como se alcança do PEF apenso e se refere na sentença, a citação para além de comunicar que o recorrente era executado por reversão nos termos do artigo 160.º do CPPT, na qualidade de responsável subsidiário, identificava o devedor originário, bem com o processo original e respectivo número e demais requisitos previstos no artigo 163.º do mesmo diploma, para além da identificação do imposto, período a que respeita, data limite de pagamento e meios de defesa ao dispor do executado.

Daí que se imponha concluir que se mostram preenchidos os requisitos essenciais do título executivo previstos nas alíneas a), b), c), d) e e), n.º 1, do artigo 163.º do CPPT.

Em face do acima exposto, concluindo-se que a citação feita ao recorrente a 12-7-2006 é válida e eficaz, sendo certo que a arguida nulidade da citação de 18-4-2007 não integra o objecto do presente recurso jurisdicional, tem-se por irrelevante a questão levantada pelo recorrente quanto ao facto desta segunda citação ser posterior à penhora dos bens efectuada em 7-2-07 (H) do probatório).

Na realidade, a citação do recorrente em 12-7-2006 para os autos de execução é o bastante para conferir atributos de legalidade à penhora realizada a 7-02-2007, dessa forma improcedendo a alegação de que não lhe teria sido assegurada a tutela efectiva dos seus direitos em face de um acto lesivo dos mesmos.

Analisemos, por último, a questão da eventual prescrição da dívida tributária do IVA de 1996 (meses de Abril, Maio e Junho).

A sentença recorrida concluiu pela improcedência da alegação relativa à prescrição da dívida do IVA de 1996, tendo para tanto considerado aplicável o prazo prescricional de oito anos previsto na LGT contado desde a entrada em vigor desse diploma (1-1-1999) e tendo em conta a eficácia interruptiva da citação do recorrente para a execução em 12-7-2006.

Impõe-se começar pela determinação de qual seja o regime aplicável ao prazo prescricional a atender.

Com efeito, na situação em apreço, esse prazo prescricional começou a decorrer ainda na vigência do Código de Processo Tributário, o qual no n.º 1 do seu artigo 34.º dispunha que essas obrigações tributárias prescreviam no prazo de 10 anos a contar do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Todavia, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária esse prazo foi encurtado para 8 anos, contados nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto ocorreu (artigo 48.º, n.º 1).

A resposta a essa questão passa pelo disposto no artigo 297.º do CC, aplicável por força do disposto no artigo 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT.

Com efeito, o n.º 1 deste normativo preceitua o seguinte- "*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar"*.

De salientar que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo, à sua medida e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

Designadamente, o artigo 297.º do CC nada nos diz a respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo, à face da lei nova ou antiga, o que antes deverá ser procurado no artigo 12.º do CC, no qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa os factos novos, ou seja, aqueles que ocorrerem na sua vigência (cfr. acórdão de 17/10/07, rec. n.º 656/07).

Comecemos, então, por apurar qual o prazo prescricional aplicável ao IVA de 1996 em causa nos autos:

Tendo o respectivo processo executivo sido instaurado a 31-1-1997 (A) do probatório), verifica-se que o prazo de prescrição de 10 anos com início a 01-01-97 se interrompeu naquela data (artigo 34.º n.º 1, 2 e 3 do CPT, só voltando a correr no caso de o processo estar parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.

Ora, o processo de execução fiscal esteve parado por motivo não imputável ao contribuinte entre 7-11-1997 e 11-12-2001 (B) do probatório),

Sendo assim, à luz do n.º 3 do referido artigo 34.º, ao tempo que decorrer após esse período de um ano soma-se o que tiver decorrido até à sua instauração, o que significa que até à entrada em vigor da LGT (1-1-1999), apenas estavam decorridos 2 meses e 23 dias (1-01-1997 a 31-01-1997=30 dias; 7-11-98 a 1-01-1999) dos citados 10 anos.

Ou seja, em face do CPT faltava 9 anos, 9 meses e 7 dias para se completar o prazo de prescrição de 10 anos, quando é certo que esse prazo previsto na LGT é de 8 anos (artigo 48.º nº. 1).

Daí que, nos termos do artigo 297.º do CC, seja de aplicar o prazo de prescrição de 8 anos, a contar da entrada em vigor da LGT, sendo que só interessam os factos interruptivos ocorridos após essa data, acontecendo que o único foi a citação do ora recorrente, enquanto responsável subsidiário, em 12-07-06.

Ora, o efeito interruptivo dessa citação (artigo 49.º, n.º 1 da LGT) impediu que ocorresse a prescrição já que o prazo só terminaria em 1-01-07.

De notar que a previsão normativa constante do artigo 48, n.º 3 da LGT não releva no caso, posto que só os factos interruptivos e suspensivos referentes ao devedor originário ocorridos após a sua entrada em vigor estão sujeitos à condição nele prevista, sendo que, contando-se o prazo de entrada em vigor da LGT, não houve qualquer facto interruptivo ou suspensivo relativo ao devedor originário a considerar.

Por outra parte, nenhuma razão assiste ao recorrente quando defende que só a citação do devedor originário teria eficácia interruptiva e já não a do devedor subsidiário.

Com efeito, tratando-se, como se trata, de uma só instância executiva, em que pela reversão, se opera uma alteração subjectiva, nada permite retirar eficácia interruptiva à citação do devedor subsidiário.

A este respeito se subscreve o que se deixou expresso no acórdão de 24-03-1999, no recurso n.º 21.791:

"*Na verdade, a responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais sociais nasce no mesmo momento em que surge para elas. As duas responsabilidades referem-se a uma única obrigação, e distinguem-se, apenas, quanto à sua concretização, sendo a do revertido meramente subsidiária, ou seja, não podendo ser-lhe exigido o pagamento sem a verificação de determinados pressupostos... Há uma só dívida e uma só obrigação de pagamento, ainda que com vários obrigados, um, de primeira linha, os outros, subsidiários. Por outro lado, importa notar que, ao nível da cobrança coerciva da dívida, é instaurado um único processo executivo, no qual a devedora originária ocupa, por regra, e de início, a posição passiva. Mas, verificados os pressupostos para que o pagamento possa ser exigido ao gerente, este, por obra do despacho de reversão, passa a ocupar, também, essa posição processual, isto é, passa a ser executado, como já era a sociedade sua gerida. Trata-se, portanto, de uma só instância executiva, em que se opera, pela reversão, uma alteração subjectiva."*

Improcede, deste modo, a pretensão do recorrente a ver julgada prescrita a obrigação tributária relativa ao IVA de 1996.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida, salvo no que respeita à questão da nulidade da citação

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

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *António Calhau.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Taxas de licenciamento de feixes hertzianos. Liquidação. Impugnação judicial. Prazos. Caducidade do direito de impugnar. Notificação insuficiente.

Sumário

I — O efeito estatuitório de permitir que o administrado possa ainda efectuar o pagamento de uma taxa nas mesmas condições em que o poderia fazer dentro do prazo de pagamento voluntário, depois de decorrido este, não coenvolve o efeito jurídico de poder impugnar esse tributo num novo prazo ou num outro prazo.

II — O direito de impugnação e respectivo prazo rege-se pela lei que vigorar à data em que o acto de liquidação foi notificado ao interessado.

III — A forma de reagir contra notificação deficiente, designadamente quando seja omitida a indicação do prazo para reagir ou dos meios de defesa, é a faculdade prevista no artigo 22.º do CPT, segundo o qual o interessado pode requerer, em tais situações, a notificação dos elementos que hajam sido omitidos.

IV — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.

V — O acto tributário que infringe norma ou princípio constitucional, porque ferido de vício de violação de lei, não é nulo mas meramente anulável, não sendo, por isso, impugnável a todo o tempo, mas apenas no prazo de 90 dias, contados do termo do prazo para pagamento voluntário.

Processo n.º: 176/08-30.
Recorrente: TVI – Televisão Independente, SA.
Recorrido: ICP – Autoridade Nacional de Comunicações e outra.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Inconformada com o acórdão do TCAS que julgou verificada a caducidade do direito de impugnar os actos de liquidação das taxas de utilização do espectro radioeléctrico e de licenciamento de feixes hertzianos do 1.º semestre de 1997 efectuados pelo ICP – Autoridade Nacional de Comunicações, dele vem a TVI – Televisão Independente, SA, com os sinais dos autos, interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Considerou o Acórdão recorrido que uma vez que as facturas remetidas pelo ICP à Recorrente estipulavam como data limite para pagamento o dia **05.03.1997**, à data da apresentação da impugnação judicial pela Recorrente (22.07.1997) já havia terminado o prazo de noventa dias que esta dispunha para esse efeito, o que não faz sentido.

2. Com efeito, o ICP remeteu à Recorrente facturas para liquidação de taxas fixando determinada data de pagamento, sendo que do verso das mesmas consta que apenas haverá cobrança coerciva no caso de falta de pagamento das taxas e sobretaxas, o que significa que é considerado voluntário o pagamento das taxas e sobretaxas nos prazos que venham a ser fixados.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 123.º do CPT o prazo de impugnação apenas se começa a contar desde o termo do prazo de pagamento voluntário, não fazendo a lei qualquer distinção, referindo-se apenas a "prazo de pagamento voluntário".

4. O pagamento coercivo só poderá ocorrer caso não sejam pagas nem as taxas nem as sobretaxas. Ou seja, é considerado voluntário o pagamento das taxas e sobretaxas nos prazos que venham a ser fixados pelo que apenas é considerado "coercivo" o pagamento obtido em sede e mercê de execução.

5. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, as taxas podem ser pagas voluntariamente, sem que haja lugar a pagamento coercivo, caso esse pagamento inclua o pagamento de sobretaxa e ocorra, naturalmente, dentro do prazo fixado para o efeito (Cfr. também artigo 123.º do CPT).

6. Dispõe o n.º 1 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, que as taxas em apreço são cobradas nos meses de Janeiro e Julho, respectivamente, *salvo se for fixado outro prazo para a sua liquidação*.

7. Foi concedido à Recorrente um novo prazo de pagamento voluntário, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, não lhe tendo sido aplicada qualquer sobretaxa.

8. O prazo de apresentação de impugnação judicial segue-se ao termo do prazo estipulado para o pagamento voluntário das taxas que se visam impugnar. Isto é, a contagem do primeiro depende, naturalmente, da contagem do prazo para pagamento voluntário, bem assim, como dos termos em que essa se faça.

9. A concessão de novo prazo de pagamento voluntário terá forçosamente de produzir efeitos relativamente ao que, quanto a este último prazo, se encontra previsto na alínea a) do artigo 123.º do CPT.

10. Decorrendo essa faculdade de uma competência da Administração expressamente prevista e admitida pelo Legislador nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, não constitui a concessão de um novo prazo para pagamento voluntário à Recorrente uma violação da ordem jurídica vigente.

11. De onde se conclui que a impugnação apresentada pela Recorrida é tempestiva.

12. Nem sequer se poderá defender que a alteração do prazo para pagamento foi ilegal por violação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e por violação das normas legais onde constam previstos os prazos de pagamento voluntário dado que estava ainda dentro do prazo de pagamento voluntário.

13. De qualquer modo, a concessão de um novo prazo de pagamento voluntário ou a não aplicação de sobretaxa não configuram disposição de créditos tributários mas apenas uma alteração das condições em que os mesmos seriam cobrados.

14. Mesmo que assim se não entenda sempre se dirá que do documento da liquidação das taxas (facturas) não consta qualquer menção aos meios de defesa ou ao prazo para reagir contra a liquidação notificada.

15. Razão pela qual a liquidação não poderia ter produzido quaisquer efeitos por ter sido mal notificada em clara ofensa ao disposto no artigo 64.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário, norma actualmente constante do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Só por isso a impugnação tem de ter-se por tempestiva.

16. A Administração não informou de forma clara e evidente a Recorrente de que o prazo para impugnação deveria ser contado tendo em conta o prazo de vencimento indicado inicialmente nas facturas que liquidaram as taxas aqui em causa.

17. Tendo sido expressamente referido que lhe era concedido um novo prazo, sem que lhe tivesse sido dado conhecimento de que o mesmo não influiria na contagem do prazo para impugnação, ainda que tal seja considerado ilógico pela Recorrente, não se vê como defender que esta tinha o ónus de requerer uma certidão para esclarecimento quanto a essa questão, nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 1 do CPT.

18. Confiou, pois, a Recorrente na Administração e só por isso a impugnação tinha de ter-se por tempestiva dada a ineficácia da notificação da liquidação.

19. Ainda que se entenda que a concessão de um novo prazo de pagamento voluntário foi ilegal, o que não se concede, o facto é que, repita-se, a ora Recorrente depositou legítimas expectativas na informação prestada pela Administração.

20. A Administração não só deu na primeira notificação a entender que o pagamento coercivo apenas teria lugar na falta de pagamento voluntário de taxas e sobretaxas, ou seja, que se estaria no âmbito de um pagamento voluntário mesmo no âmbito de liquidação de sobretaxas, como nunca chegou sequer a exigi-las, prorrogando o prazo de pagamento, ou concedendo novo prazo para o efeito, sem as exigir.

21. Tendo sido prorrogado o prazo de pagamento e nunca tendo sido notificada a Recorrente de mais coisa nenhuma – nem sequer dos seus meios de defesa como se impunha na lei – a TVI, de boa fé, interpretou a lei e contou o prazo de impugnação tendo em consideração o termo do (novo) prazo fixado para pagamento voluntário.

22. Nada nas notificações que recebera ou na lei que prevê o prazo para a impugnação permitia admitir o contrário.

23. Se é de noventa dias o prazo de impugnação, se o mesmo se conta nos termos da lei desde o termo do prazo de pagamento voluntário, se esse prazo é alterado, e se nada é dito quanto às garantias de defesa, tem de se considerar legítimo apresentar a impugnação nos noventa dias que se seguem ao novo prazo.

24. Mais do que legítimo é essa a única via que resulta da aplicação conjugada dos artigos 35.º, n.ºs 1, 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, e 123.º, n.º 1, alínea a) do CPT.

25. Assim, no pior cenário, que será o da ilegalidade da prorrogação, ter-se-á que admitir que se tratou de um erro da Administração que, como é evidente, não pode prejudicar a Recorrente sob pena de um *venire contra factum próprio* e sob pena de a confiança depositada na conduta da Administração se quedar desprotegida.

26. O Acórdão recorrido não levou em conta que a Recorrente confiou e assim foi induzida em erro pela Administração, desconsiderando totalmente quer as legítimas expectativas da Recorrente quanto à contagem do prazo para impugnação, quer o princípio da boa fé que presidiu àquela contagem, consubstanciando uma clara injustiça ao corroborar o evidente *venire contra factum próprio* da Recorrida.

27. Não é de aceitar que um erro imputável à Administração prejudique o interessado, restringindo as suas garantias constitucional e legalmente previstas, impossibilitando-o de reagir contenciosamente contra os actos de liquidação que lhe digam respeito.

28. Os princípios da boa fé e da tutela efectiva impedem que o interessado seja prejudicado pelos erros imputáveis à Administração, especialmente em casos como o aqui em apreço, quando não era legalmente exigível que o interessado adoptasse conduta processual diferente da prosseguida.

29. Ainda que se considere que a concessão de um novo prazo/prorrogação do prazo de pagamento voluntário das taxas em causa consubstancia uma decisão ilegal, portanto, ineficaz, por faltar competência ao respectivo autor, no que não se concede, não poderá ser a Recorrente prejudicada por tal violação da lei, por ser estranha à mesma.

30. Em suma, caso a impugnação originadora dos presentes autos seja julgada intempestiva, tal decisão ofenderá assim os artigos 36.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 123.º do Código de Procedimento Administrativo ou o antigo 64.º do Código de Processo Tributário, bem como os artigos 35.º, n.ºs 1, 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, e 123.º, n.º 1, alínea a) do CPT.

31. Ofenderá ainda os artigos 6.º-A do Código de Procedimento Administrativo, os artigos 55.º e 59.º da Lei Geral Tributária, e o artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

32. Por outro lado, a confirmação do aresto em crise, não obstante todos os argumentos s*upra* expostos, consubstanciará ainda uma manifesta violação do direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, previstos no artigo 20.º da CRP, direito fundamental que constitui uma imprescindível garantia dos direitos fundamentais e configura um dos pilares que sustentam um Estado de Direito.

33. O princípio "favor actione" impõe que se faça uma interpretação restritiva das causas de inadmissibilidade do recurso hierárquico ou contencioso, visando privilegiar sempre que tal seja processualmente possível o conhecimento da questão de fundo, assim se assegurando uma tutela mais efectiva das posições subjectivas dos interessados, possibilitando o exame do mérito das pretensões deduzidas.

34. Sendo a interpretação da Recorrente relativamente à contagem do prazo para apresentação de impugnação judicial perfeitamente legítima e plausível, nos termos *supra* expostos, deverá, pois, prevalecer tal interpretação, ou outra igualmente plausível, que favoreça a defesa da tempestividade da impugnação judicial que deu origem aos presentes autos.

35. Sem prejuízo do já exposto e caso assim não se entenda, importa ainda referir que a Recorrente alegou desde sempre que os actos impugnados importam uma clara e grosseira violação de vários princípios constitucionalmente previstos, a saber, o princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, adiante CRP, os princípios da legalidade e imparcialidade da administração pública, previstos no artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

36. Conforme tem sido entendido pela jurisprudência, os actos que ofendam garantias dos cidadãos resultantes dos princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça e imparcialidade, geram também nulidade, não apenas anulabilidade, quando a ofensa seja grave ou grosseira.

37. Acresce que a violação de direitos constitucionalmente previstos torna a base legal que sustenta a liquidação em causa nos presentes autos inconstitucional.

38. O teor da decisão de 1.ª instância permite, desde já, indiciar, senão confirmar, que efectivamente nos presentes autos se está perante uma violação grosseira e grave dos aludidos princípios constitucionais.

39. Ora, fundamentando-se a presente impugnação na violação grosseira dos referidos princípios constitucionais, constituindo tal violação nulidade da liquidação, poderia a mesma ser intentada a todo o tempo, sendo por isso completamente tempestiva, nos termos do disposto no artigo 123.º do CPT, actual artigo 102.º, n.º 3 do CPPT.

Contra-alegando, o Exmo. RFP, em representação do ICP – Autoridade Nacional de Comunicação (ANACOM), sustenta e defende o aresto recorrido.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) À impugnante foi atribuída uma licença para exploração do 4.º canal de televisão, sendo detentora de uma rede transmissora/receptora de canal de televisão, que utiliza exclusivamente em seu proveito.

b) O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 970121459, de 03.02.97, com indicação de respeitar à liquidação da taxa de utilização do espectro radioeléctrico do 1.º semestre de 1997, no valor total de 33.972.950$00, com data limite de pagamento de 05.03.97, e com a referência de corresponder às seguintes licenças:

- Números 154361, 154396, 154397, 154398, 154400, 154401, 154403, 160887, 161084, 161085, 161086, 180036, 180148, 182303, 182304, 188575, 195396, 195397, todas com o Código 02, e a seguinte "discriminação do serviço": 2404 – Radiocomunicações privativas - SF - taxa de utilização - ligações hertzianas multivia, com o valor total de Esc. 31.664. 490$00.

- números 154400, 188575, 195396, 195397, todas com o Código 03, e a seguinte "discriminação de serviço": 22404 - Radiocomunicações privativas - SF - taxa de utilização - ligações hertzianas multivia - Acerto decorrente da alteração em 22. 11.96, com o valor total de Esc. 2. 083.415$00.

- números 171812, 171814, 171815, 174351, 174352, 174353, 174354, 174369, 174370, 182308, todas com o Código 02 e a seguinte "discriminação do serviço": Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização - faixas de VHF e UHF, alterando apenas o número prévio (de 23901 a 23905) e os parâmetros (de P 10KW a P 550KW), com o valor total de 131 760$00.

- números 191643, 192219, 192220, 195396, 195397, 195398, todas com o Código 19, e quanto às 3 primeiras a seguinte "discriminação do serviço": licenciamento de estação; e quanto às 3 últimas: licenciamento - feixe hertziano, com o valor total de 321.285$00.

c) O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 970 121460, de 03.02.97, do ICP, com indicação de respeitar à taxa de licenciamento de feixes hertzianos do 1.º semestre de 1997, no valor total de 2.932.710$00, com data limite de pagamento de 05.03.97, e com a referência de corresponder às seguintes licenças:

- números 163850, 166215, 166220, 166221, 166222, 166224, 166878, todas com o Código 02, e a seguinte "discriminação do serviço": 23904 - Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização - faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P 128KW a P 540 KW), no valor de Esc. 104.450$00.

- números 164224, 166225, 166895, l66896, l67194, todas com o Código 02, e a seguinte ''discriminação do serviço": 23903 Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização – faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P - 7KW a P - 8KW), no valor de Esc.: 32.130$00.

- números 166903, 166904, todas com o Código 02, e a seguinte "discriminação do serviço": 23901 Radiocomunicações de uso público - RDTV -faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P - 15KW a P - 130KW, no valor de Esc.: 17.500$00.

- número 195389, por duas vezes, uma com o Código 02 e outra com o Código 03, e a seguinte ''discriminação do serviço": 22404 Radiocomunicações Privativas - SF - Taxa utilização - ligações hertzianas multivia, acrescentando na segunda ''acerto decorrente de licenciamento em 22.11.96, no valor de Esc.: 2.505.075$00.

- número 195389, com o Código 19, e a seguinte "discriminação do serviço": 13606 - Radiocomunicações de uso público - SF - Licenciamento de feixe hertziano, no valor de Esc.: 6. 965$00.

d) Em 03.03.97, a TVI enviou ao ICP o ofício fotocopiado de fls. 59 e 60, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, acompanhado de cheque no valor de Esc. 667. 060$00, destinado ao pagamento de parte das facturas referidas nas duas alíneas anteriores.

e) Por ofício n.º 299, de 21.04.97, o ICP devolveu o referido cheque, solicitando o envio de novo cheque no valor total de Esc.: 36. 905. 660$00, até ao dia 05 de Maio de 1997.

f) Da certidão de fls. 66 e ss. consta que:

- "No 1.º semestre de 1997, o Instituto de Comunicações de Portugal aplicou à Portugal Telecom, SA, as taxas números 23602, 23603 e 23606 constantes do tarifário do Serviço de Radiocomunicações, aprovado pela Portaria n.º 772-A/96, de 31 de Dezembro, referentes a radiocomunicações públicas - serviço fixo - ligações hertzianas multivia."

- "O valor das taxas em questão é:

n.º 23602 - 960$00 (novecentos e seiscentos escudos). Nk. Nm.

n.º 23603 - 9.600$00 (nove mil e seiscentos escudos). Nk. Nm.

n.º 23606 - 4.800$00 (quatro mil e oitocentos escudos). Nk. Nm.

em que Nk igual ao número de quilómetros de ligação hertziana e Nm é igual ao número de mega-hertzes da faixa ocupada".

(…) "a aplicação das taxas anteriormente mencionadas foi determinada pelo facto de os feixes hertzianos em causa serem empregues em comunicações de uso público por se destinarem à oferta aberta de capacidade de transmissão a entidades devidamente autorizadas".

g) No 1.º semestre de 1997 o ICP cobrou à Portugal Telecom, SA, uma taxa de utilização de feixes hertzianos em montante inferior ao que reclamou da TVI.

h) A data referida na precedente alínea e) foi fixada pelo Director Administrativo e Financeiro do recorrente e notificado à recorrida através do doc. que constitui fls. 62 dos autos e que aqui se dá por reproduzido – cfr. ainda os docs. de fls. 374 a 376 inclusive dos autos.

i) O articulado inicial dos presentes autos deu entrada em juízo 1997JUL22 – cfr. carimbo aposto no rosto da p.i..

III – Vem o presente recurso interposto de acórdão do TCAS que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença proferida pelo TAF de Lisboa, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de taxas de licenciamento de feixes hertzianos, referentes ao 1.º semestre de 1997, efectuada pelo Instituto das Comunicações de Portugal, com fundamento na caducidade do direito de impugnar.

Para tanto, considerou-se no acórdão recorrido que, tendo o prazo de pagamento voluntário das taxas impugnadas terminado em 5/3/1997, à data de apresentação da impugnação judicial pela recorrente (22/7/1997) já havia decorrido o prazo de 90 dias que esta dispunha para o efeito, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 123.º do CPT, então em vigor.

Contrapõe a recorrente que, tendo-lhe sido concedido um novo prazo de pagamento voluntário, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 35.º do DL 320/88, de 14 de Setembro, o prazo de apresen-

tação da impugnação judicial deve contar-se a partir deste novo prazo, pelo que a impugnação por si deduzida é assim tempestiva.

Não tem, porém, razão a recorrente. Com efeito, ainda que se entenda que o ICP concedeu à recorrente um novo prazo para esta pagar as taxas aqui em causa, tal prazo só pode ter relevância para os estritos termos do pagamento na medida em que os efeitos jurídicos consubstanciados no direito de impugnação judicial, do prazo do seu exercício e dos referentes ao seu cômputo, seja o *dies a quo* seja o *dies ad quem*, são efeitos jurídicos autónomos que não decorrem da lei em aplicação da qual foi autorizado esse novo prazo de pagamento mas antes de outros preceitos legais, como é o caso do artigo 123.º do CPT, então em vigor.

E mesmo que a autorização desse novo prazo tivesse visado instituir esse efeito, o que se não vislumbra, sempre essa estatuição haveria de ter-se por ilegal e até inconstitucional, como se salienta no acórdão deste Tribunal de 20/11/2002, proferido no recurso n.º 1151/02: «*Ilegal, porque os termos em que poderá ser impugnado o acto administrativo e a definição do seu prazo apenas poderão ser definidas por lei, enquanto relativos a matéria de garantias equivalentes a direitos fundamentais, segundo decorre dos art.ºs 268.º, n.ºs 3 e 4, e 18.º, n.ºs 2 e 3, ambos da Constituição da República Portuguesa. Tal matéria está subtraída à competência do administrador.* - [no caso em apreço ela era regulada no artigo 123.º do CPT] - *Nesta óptica, torna-se legalmente impossível ao administrador conceder prazos de impugnação alargados ou encurtados quando confrontados com os estabelecidos na lei relativamente aos actos por si praticados. Uma tal possibilidade seria, de resto, atentatória do princípio da igualdade no exercício do direito de recurso constitucionalmente garantido aos cidadãos, e como tal violador do art.º 13.º, n.º 1, da CRP, na medida em que colocaria em condições desiguais os contribuintes que pagassem dentro do prazo de pagamento voluntário inicialmente estabelecido e os que o não fizessem, mas lhes fosse permitido fazê-lo num prazo adicional*».

Neste contexto, o ofício remetido pelo ICP em 21/4/97 à recorrente apenas teve o efeito de conceder a esta a faculdade de pagamento das taxas até ao termo do novo prazo aí estabelecido, não produzindo quaisquer outros efeitos, designadamente o estabelecimento de novo prazo para poder impugnar judicialmente.

Daí que é, de facto, intempestiva a impugnação judicial apresentada em 22/7/97 contra a liquidação de taxas cujo termo do prazo para pagamento voluntário se verificou em 5/3/97.

Em caso análogo ao presente se decidiu também neste sentido no acórdão deste Tribunal de 23/11/2004, no recurso n.º 913/04.

Por outro lado, alega ainda a recorrente que do documento da liquidação das taxas não consta qualquer menção aos meios de defesa ou ao prazo para reagir contra a liquidação notificada, razão pela qual a liquidação não poderia ter produzido quaisquer efeitos por ter sido mal notificada em clara ofensa ao artigo 64.º, n.º 1 do CPT e, por isso, também a impugnação seria tempestiva.

Todavia, a forma de reagir contra notificação deficiente, designadamente quando seja omitida a indicação do prazo para reagir ou dos meios de defesa, é a faculdade prevista no artigo 22.º do CPT, segundo o qual o interessado pode requerer, em tais situações, a notificação dos elementos que hajam sido omitidos (v. acórdão STA de 22/9/04, no recurso n.º 577/04).

Daí que, não tendo a recorrente feito uso de tal mecanismo, se terá de concluir que a notificação efectuada, nos precisos termos em que foi feita, produziu os efeitos que lhe são típicos, nomeadamente para o efeito de contagem do prazo de impugnação.

Por último, alega ainda a recorrente que a liquidação impugnada viola grosseiramente vários princípios constitucionais e, por isso, é nula e, consequentemente, impugnável a todo o tempo.

Contudo, como este Tribunal vem sustentando, nem todos os actos que ferem princípios constitucionais são nulos, mas apenas aqueles que contendem com o núcleo duro de princípios fundamentais (v., entre outros, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 22/6/05, no recurso n.º 1259/04).

É o que resulta da alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA ao dispor que são actos nulos os actos que ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental.

Sendo evidente que não é o que acontece no caso dos autos, pelo que mesmo que a liquidação impugnada violasse vários princípios constitucionais, e, por isso, ferida de vício de violação de lei, nunca seria nula, mas meramente anulável, e, nessa medida, apenas impugnável no prazo de 90 dias, contados do termo do prazo para pagamento voluntário, e não impugnável a todo o tempo, como sustenta a recorrente (v. acórdão do STA de 23/11/04, no recurso n.º 913/04.

Razão por que o acórdão que assim decidiu deve ser confirmado.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Termo inicial do prazo. Uso da faculdade prevista no artigo 37 º, n.º 2 do CPPT.

Sumário:

*I— Como resulta dos n.os 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT, quando é utilizada a faculdade aí prevista, o prazo de impugnação conta-se «**a partir da notificação**» dos elementos omitidos o entrega de certidão que os contenha.*

II— Nestas situações, o termo inicial do prazo de impugnação não é diferido para momento posterior ao dessa notificação ou entrega.

III— O artigo 140.º, n.º 4, do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, não estabelece um prazo de impugnação global de 120 dias para impugnação de acto de liquidação de IRS, estabelecendo, antes, o diferimento do termo inicial do prazo de 90 dias para momento posterior ao da notificação da liquidação, para os casos em que é com base nessa notificação que se determina relativamente esse termo inicial.

Processo n.º 178/08-30.
Recorrente: João de Brito Ferreira Velasco de Sousa.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — JOÃO DE BRITO FERREIRA VELASCO DE SOUSA impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga uma liquidação adicional de IRS do ano de 2002.

A impugnação foi rejeitada com fundamento em intempestividade.

Inconformado, o Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A — Com a redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30.12, que aprovou o Orçamento de Estado para 2006, o artigo 140.º, n.º 4, alínea a), do C.I.R.S., passou a prever que o prazo de impugnação e de reclamação das liquidações de IRS se conta "a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação", e não, como anteriormente, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto;

B — Esta disposição, sobrepõe-se à que está prevista no artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do C.P.P.T., pelo facto de ter sido introduzida em norma especial, posterior ao início da vigência do C.P.P.T., que, nesta matéria, constitui lei geral e esta situação estar salvaguardada no n.º 4 do artigo 102.º do C.P.P.T.;

C — Assim, ao prazo de 90 dias para apresentação da impugnação judicial, previsto no n.º 1 do artigo 102.º do C.P.P.T., há que somar mais 30 dias, contados desde a data da notificação da liquidação de IRS, por força do disposto no artigo 140.º, n.º 4, alínea a) do C.I.R.S., o que perfaz o total de 120 dias;

D — Este mesmo prazo é aplicável no caso de o contribuinte ter usado da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 37.º do C.P.P.T., por falta de requisitos legais da notificação da liquidação, atendendo ao disposto no n.º 2 do mesmo artigo,

E — Neste caso, o prazo de 90 dias para apresentar a impugnação passa a contar-se a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação dos elementos omitidos, tal como resulta da conjugação do n.º 2 do artigo 37.º, do C.P.P.T., com os n.os *1 e 4, alínea a), do artigo 140.º, do C.I.R.S.;*

F — Pelo que, efectuada a notificação dos elementos omitidos em 9 de Fevereiro de 2007, é de considerar tempestiva a impugnação judicial apresentada em 17 de Maio de 2007, uma vez que só em 9 de Junho se completava o respectivo prazo;

G — Ao decidir em sentido diverso, a sentença recorrida fez errada interpretação das normas aplicáveis, violando o disposto nos artigos 140.º, n.os *1 e 4, alínea a), do C.I.R.S., 37.º, n.º 2, e 102.º, n.º 4, do C.P.P.T., motivo porque deve ser revogada.*

TERMOS EM QUE, NOS MELHORES DE DIREITO E COM O SEMPRE MUI DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, E, EM CONSEQUÊNCIA, REVOGADA A DECISÃO RECORRIDA, ASSIM FAZENDO VOSSAS EXCELÊNCIAS SÃ, SERENA E OBJECTIVA JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Alegam os recorrentes, que ao prazo de dedução da impugnação (art.º 102.º, n.º 1, al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário) há que somar mais 30 dias, contados desde a data da notificação da liquidação de IRS, por força do disposto no artigos 140.º, n.º 4, al. a) do CIRS, disposição legal esta que se sobrepõe à prevista no referido artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, por constituir norma especial.

Este é o objecto do recurso e a razão principal de discordância com a decisão recorrida.

Afigura-se-nos que assiste razão aos recorrentes.

Na verdade a notificação da liquidação na sequência do requerimento a que alude o artigo 37.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário implica o diferimento do prazo de impugnação, o qual se conta a partir da referida notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

Por sua vez resulta do artigo 140.º, n.º, al a) do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei 60-A/2005 de 30 de Dezembro, que os prazos de reclamação e de impugnação se contam a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação.

Trata-se assim de prazo especial de impugnação que afasta o termo do prazo de pagamento voluntário do imposto como termo inicial do prazo ([1]).

Nestes termos deverá proceder a pretensão dos recorrentes, pelo que somos de parecer que o presente recurso merece provimento.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre este douto parecer, apenas se pronunciou a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, concluindo que deve ser mantida a decisão recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. No dia 2 de Janeiro de 2007, o Impugnante foi notificado da liquidação impugnada e da nota de demonstração de compensação, com data limite de pagamento a 22/01/2007;

2. Em 29/01/2007, o Impugnante requereu os elementos e os fundamentos de facto e de direito subjacentes à liquidação, invocando o disposto no n.° 1 do artigo 37.º do Código de Procedimento e Processo Tributário;

3. A 09/02/2007, foram notificados ao Impugnante aqueles solicitados elementos;

4. Em 17/05/2007, foi deduzida a presente Impugnação.

3 – A questão a apreciar é a da tempestividade da dedução de impugnação judicial, tendo por objecto uma liquidação de IRS do ano de 2002.

O prazo geral de impugnação é de 90 dias, nos termos do artigo 102.º do CPPT, não havendo controvérsia sobre esse ponto.

Está em causa apenas determinar qual o termo inicial desse prazo, nos casos em que o contribuinte fez uso da faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, como sucedeu no caso em apreço.

Este artigo 37.º estabelece, nos seus n.os 1 e 2, o seguinte:

1 – Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2 – Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

Como se vê por este n.º 2, nos casos em que o contribuinte utiliza esta faculdade, o prazo de impugnação passa a contar-se da notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou da entrega de certidão se tiver sido requerida.

O Impugnante defende que, estabelecendo o artigo 140.º, n.º 4, do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º60-A/2005, de 30 de Dezembro, que «os prazos de reclamação e de impugnação contam-se (...) «*a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação*», ao prazo de 90 dias referido no artigo 102.º do CPPT devem acrescentar-se esses 30 dias, o que perfaz o total de 120 dias para impugnação, prazo este que, no caso de ter sido utilizada a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, deve contar-se da notificação dos elementos omitidos.

Porém, este tese não tem suporte legal.

Com efeito, aquele artigo 140.º, n.º 4, não estabelece um prazo de impugnação de 120 dias, limitando-se a estabelecer, no que aqui interessa, para as liquidações de IRS, um termo inicial do prazo de reclamação e impugnação, que afasta a aplicação do termo inicial geral previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, para os casos em que, na sequência da notificação, decorre um prazo de pagamento voluntário de prestações tributárias. ([2])

Por outro lado, o termo inicial do prazo de impugnação, fixado pelo artigo 140.º, n.º 4, do CIRS em 30 dias após a ***notificação da liquidação***, é aplicável quando é esta notificação o acto a considerar para determinação do prazo.

Mas, resulta do teor expresso dos n.os 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT que, quando é utilizada a faculdade aí prevista, o prazo de impugnação se conta «***a partir da notificação***» dos elementos omitidos, pelo que não há suporte normativo para afirmar que essa contagem apenas se inicia ***30 dias depois da notificação***.

Decerto que esta norma deverá ser interpretada restritivamente, com o sentido de que este regime especial de contagem a partir da notificação dos elementos omitidos será de afastar quando terminar mais tarde o prazo previsto no regime normal de impugnação. Na verdade, nos casos em que o contribuinte se apressar a requerer a notificação dos elementos omitidos, pode suceder que a notificação destes ocorra antes dos 30 dias previstos no referido art 140.º, como termo inicial do prazo de impugnação de 90 dias, e não se pode justificar, obviamente, que o termo final do prazo de impugnação possa ser antecipado por a notificação, em vez de ser regular, ser deficiente.

Mas, não é isso que sucede no caso em apreço, pois a notificação da liquidação ocorreu em 2-1-2007 (ponto 1. da matéria de facto fixada), pelo que os 30 dias referidos no artigo 140.º, n.º 4, do CIRS completar-se-iam em 1-2-2007, antes da data em que foi efectuada a notificação dos elementos omitidos.

Por isso, é desta notificação que se conta o prazo de impugnação, pelo que é de concluir que a impugnação é intempestiva.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Vide, neste sentido, Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 5a edição, vol. I, pag.735.

([2]) Aliás, na redacção da alínea a) do n.º 4 do artigo 140.º do CIRS anterior à Lei n.º 60-A/2005, de 29 de Dezembro, estabelecia-se expressamente, em sintonia com a regra geral da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPP, que o prazo de impugnação se iniciava com o termo do prazo de pagamento voluntário, sendo este prazo de pagamento voluntário substituído, para este efeito, por um prazo fixo de 30 dias a contar da notificação.

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Regime de tributação claramente mais favorável.

Sumário:

I — Nos termos do art. 57.º-A do CIRC, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, "o regime fiscal claramente mais favorável" é definido pelas presunções dos índices previstos no seu n.º 2.

II — Não valendo, para o efeito, a elencagem constante da Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho.

Processo nº: 188/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Ribeiro Faria & Cª, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial que Ribeiro Faria & C.ª, SA, deduzira contra liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1997, no valor de Esc. 96.635.635$00 (€ 482.016,52).

Fundamentou-se a decisão em que, ao caso dos autos não era aplicável o artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas o 57.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e que era de acordo com os critérios elencados neste artigo, e não com a lis-

tagem constante da Portaria n.º 377-B, de 15 de Junho, que se aferia se um território tem, ou não, um regime fiscal claramente mais favorável, pelo que "não se encontrando referidos os pressupostos de preenchimento ou de aplicação dos critérios mencionados no n.º 2 do art. 57.º-A do CIRC", "o acto impugnado incorre em vício de forma, por falta de fundamentação", e em vício de violação de lei, já que "praticado com violação do [dito artigo 57.º-A] o qual devia respeitar".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

A. O presente recurso tem por objecto a douta decisão proferida pelo tribunal a quo, que julgou procedente a impugnação deduzida, por concluir pela verificação do vício de violação de lei, por violação do art 57°-A do CIRC (actual art 59°), e do vício de forma, por falta de fundamentação, determinando a anulação da liquidação de IRC relativa ao exercício de 1997, na parte em que a mesma se mostra influenciada pela correcção à matéria colectável efectuada pela Administração Tributaria no valor de 195.259.169$00.

B. No que concerne ao primeiro dos vício assacados, a douta sentença considerou que a Portaria 377-B/94, de 15/06, não pode ser aplicada directamente à situação em apreço, porquanto a mesma elenca os países, territórios e regiões que beneficiam da isenção do regime de tributação dos rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida pública detidos por não residentes e o art 57°-A do CIRC refere-se a imposto sobre o rendimento, não correspondendo à previsão da Portaria.

C. Entende a Fazenda Pública que o Decreto-Lei n. ° 37/95, de 14/02, que aditou aquela norma, que a final visa disciplinar os pagamentos a entidades residentes em territórios com regime fiscal claramente mais favorável, surge inserido num contexto de combate a práticas de evasão e fraude fiscais, que assumem cada vez mais uma dimensão internacional, acolhendo medidas designadas de anti-abuso ou defensivas, com vista a restringir a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado.

D. Nessa linha, a introdução de determinadas medidas consideradas eficazes noutros sistemas fiscais, levou a que no nosso ordenamento jurídico também, com o assentimento da OCDE, por via do art 57°-A do CIRC acolhesse a solução da inversão (do ónus da prova, quando, como in casu, uma empresa portuguesa suporta encargos que se traduzem em pagamentos a entidades instaladas nesses territórios, pretendendo que essas importâncias sejam consideradas dedutíveis para efeitos de determinação do seu lucro tributável.

E. Como salienta Luís Teles de Menezes Leitão, in "O Controlo e Combate às Praticas Tributárias Nocivas", C.T.F. n. ° 409-410, 2005, pags. 125 e ss.: "Trata-se apenas da não aceitação, em princípio, como encargos dedutíveis de certos pagamentos efectuados a sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte efectue a prova de dois factos: que as despesas correspondem a operações verdadeiras e que elas não apresentem um carácter anormal ou exagerado."

F. A comum utilização de paraísos fiscais, como forma de propiciar a evasão e fraude fiscal, com a dificuldade em definir expressões como paraíso fiscal ou regime fiscal claramente mais favorável, conduziu a que alguns países, adoptassem listas com enumeração dos territórios, regiões, países com regimes de tributação privilegiada, as quais tem sempre subjacente um elemento comparativo, i. e., um ponto de referência assente numa taxa de tributação do rendimento menor, medida objectivamente.

G. É o que acontece entre nós, pois que, ao abrigo da mesma autorização legislativa (Lei n. ° 75/93, de 20/12), foi aprovado o Decreto-Lei n. ° 88/94, de 02/04, na sequência do qual veio a ser aprovada a Portaria n. ° 377-B/1994, de 15/06, que através da enumeração taxativa dos países, territórios ou regiões que se encontravam nessas condições, delimita o conceito de regime fiscal claramente mais favorável vindo posteriormente, no mesmo sentido, a surgir no ordenamento jurídico português a Portaria n. ° 1272/2001, de 9/11, que revoga a Portaria n. ° 377-B/1994, e depois a Portaria n. ° 150/2004, de 13/02. Sendo que, em todos estes diplomas o território da Ilha de Man surge também incluído.

H. Por isso, a Administração Fiscal não tinha que indagar sobre o regime fiscal de tributação dos rendimentos vigente naquele território, uma vez que já havia sido reconhecido como estando abrangido por um regime fiscal claramente mais favorável.

I. Aliás, segundo José Manuel Braz da Silva, in 'Os Paraísos Fiscais', Ed. Almedina; Coimbra, 2000, pags. 32 e ss.: "os paraísos fiscais poderão ser subdivididos em cinco grupos:... 2) os países com reduzida taxa de imposto. ... A motivação para utilização destes paraísos é principalmente, as vantagens financeiras, fiscais e de confidencialidade, que estes Estados proporcionam. Estão incluídos nesta categoria os seguintes países: Ilhas do Canal, Gibraltar, Ilhas de Man. Jersey,..."

J. A substância económica dos interesses em presença e a inclusão daquele território nas listagens referidas, justificam que se invoque o preenchimento dos pressupostos de regime fiscal claramente mais favorável aplicável ao território em questão, face a uma exigência de interpretação extensiva, visando a coerência do sistema, adaptável ao contexto histórico em permanente evolução, cfr. art 11° da LGT.

K. Exigência que segundo cremos deverá assumir a forma de extensão teleológica, na medida em que a razão de ser dos diplomas versados postulam a aplicação à situação sub judicie.

L. Conheceu ainda a douta sentença recorrida, da falta de fundamentação do acto tributário, geradora de vício de forma, assente no facto de se ter considerado que não se encontrando referidos

os pressupostos de preenchimento ou de aplicação dos critérios mencionados no n.° 2 do art 57°-A do CIRC necessário seria explicar, que incumbia ao contribuinte o ónus da prova, uma vez que os territórios em causa não tributavam os rendimentos ou tributavam-nos a taxa inferior a vinte por cento.

M. Na análise em concreto do probatório, resulta que à impugnante foram dados a conhecer os elementos que permitem aferir do itinerário cognoscivo e valorativo dos inspectores tributários, que esteve na base do acto de liquidação.

N. A entender-se que as exigências de fundamentação variam de acordo com as circunstâncias concretas, aceita-se que está devidamente fundamentado aquele acto quando o relatório/conclusões do procedimento inspectivo, devidamente notificado à impugnante (que integra o PA), não deixa dúvidas quanto às razões de facto e de direito subjacentes à fixação da matéria tributável alcançada, ali se explicitando a motivação concreta do acto.

O. A fundamentação, no caso presente, chegou ao conhecimento da impugnante em termos claros, suficientes e congruentes sobre o motivo determinante do acto por remissão para o Relatório da Inspecção Tributária, permitindo-lhe fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

P. Neste contexto, é quanto baste para considerar cumprido o dever legal de fundamentação.

Q. Afigura-se assim que o acto de liquidação não incorre em vício de violação de lei, por violação do art. 57°-A do CIRC (actual 59º) nem em vício de forma, por falta de fundamentação, consequentemente não sendo devidos quaisquer juros indemnizatórios.

R. A douta violou designadamente o disposto no art. 57.°-A do CIRC, bem como a Portaria n.° 377-B/94, de 15/06.

A recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da sentença recorrida.

O Tribunal Central Administrativo – Norte considerou-se incompetente em razão da hierarquia, uma vez que a recorrente apenas questiona a qualificação da matéria de facto e a sua subsunção jurídica.

Neste STA, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, atentando "no elemento histórico, nomeadamente nas sucessivas alterações do artigo 57.º-A do CIRC que (…) confirmam a ideia de que, à data a que [se] reportam os factos, o pressuposto que fazia accionar a presunção nele estabelecida dependia da verificação das condições dispostas no n.º 2 do mesmo artigo, sem remissões tácitas para outros diplomas, nomeadamente a referida Portaria n.º 377-B/94", de 15 de Junho, "o regime fiscal claramente mais favorável é definido pelas presunções dos índices previstos no [n.º 2 daquele artigo 57.º-a], não valendo, para o efeito, a elencagem constante da Portaria".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. A Administração Fiscal, procedeu a uma inspecção à Impugnante a qual deu origem à liquidação adicional de IRC, n° 2001 831 001 7970, no valor de 96 635 635$00 (482 016.52 €),(fls. 16 do processo de reclamação apenso aos autos);

2. Por ofício datado de 06.10.2000, foi a Impugnante notificada, nos termos do n° 4 do art. 57-A, do CIRC para apresentar provas de que os custos contabilizados a título de comissões no exercício de 1997, pagas a pessoas colectivas não residentes corresponde a operações efectivamente realizadas (fls. 32 do processo de reclamação apenso aos autos);

3. Em 11.01.2001, a Impugnante foi novamente notificada através do ofício n.° 400789, para prestar, por escrito esclarecimentos relativamente aos elementos constantes do modelo 130, qual a natureza dos rendimentos pagos e fazer prova que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas conforme o disposto, no art. 57-A° do CIRC;

4. A Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária iniciada a 06.06.2001 terminada a 28.06.2001, tendo sido precedida por carta -Aviso de 27.04.2001,

5. Da referida Inspecção tributária resultou o Relatório datado de 24.08.2001, o qual desconsiderou a quantia de 195.259.169$00 relativas às comissões pagas à empresa ORRY, LTD, com sede na Ilha de Man;

6. Com interesse para a decisão consta do referido relatório o seguinte:

(...) 2.1 - Do total de 200.023 contos de comissões devidas a pessoas colectivas não residentes, cerca de 97% relacionam-se como uma empresa com sede em Man Island.

Beneficiário	Sede	1997 Custo	%	1997 PAGO
ORRY, LTD	Ilha de Ma	195.259	96.65	158.064
DAUPHICUIR, SARL	França	6.585	3.25	0
SOCARMA	França	179	0.1	0
		202.023	100.00	158.064

As comissões, contabilizadas como custo do exercício em apreço, devidas a residentes totalizam a quantia de 2.656 contos. Temos assim que a quase totalidade do custo, relacionado com comissões devidas a empresas não residentes, são pagas à ORRY, sediada num território de fiscalidade privilegiada (OFFSHORB), e só uma pequena parte (quase insignificante no total das vendas) é devido a empresas sediadas em França, por via da cooperação administrativa entre aqueles países e Portugal, há forma de controlar de forma clara e inequívoca a situação tributária dos beneficiários quer quanto à identificação quer quanto à tributação, ao contrário do que se passa com a ORRY.

Por esta razão e por outras que a seu tempo comentaremos apenas iremos pormenorizar matérias relacionadas com as comissões para a ORRY. (...) (fls. 22 a 32 do processo de reclamação apenso aos autos)

7. A Impugnante procedeu ao pagamento do IRC liquidado em 12.12.2001; (fls. 16, 37 e 38 do processo de reclamação apenso aos autos);

8. Em 07.03.2002, a Impugnante deduziu reclamação graciosa, não tendo sido apreciada pela Administração Fiscal no prazo de 6 meses;

9. Em 04.11.2002 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial.

Vejamos, pois:

Dispõe o artigo n.º 57.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aditado pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro:

1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

2 - Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, houver lugar a uma tributação sobre o rendimento nesse território inferior a 20%.

O preâmbulo do diploma consigna que tal se deve ao combate que é decisivo, à fraude e evasão fiscal, dada a sua cada vez maior dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para o efeito, tomando-se duas medidas antiabuso e consistindo uma delas na inversão do ónus da prova referido no dito n.º 1, 2.ª parte.

O referido diploma legal resulta do uso da autorização legislativa consagrada na Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro (Orçamento de Estado para 1994), no seu artigo 28.º, que autorizou o Governo a legislar sobre medidas antiabuso, "para efeitos de IRS e IRC".

A mesma Lei concretizou idêntica autorização legislativa, de que resultou o Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, visando igualmente combater a fuga aos impostos, agora no domínio dos rendimentos provenientes de valores representativos de dívida pública transaccionável, excluindo os benefícios fiscais ali previstos às entidades residentes em países, territórios ou regiões cujo regime de tributação fosse claramente mais favorável do que o vigente em território português.

Diploma regulamentado pela Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho, que veio definir, para o efeito, os países, territórios ou regiões que se encontram abrangidos por um "regime de tributação claramente mais favorável", entre os quais se encontra o território da Ilha de Man – cfr. alínea 24).

Ora, pretende a recorrente que tal listagem valha também para o dito artigo 57.º-A do CIRC.

Mas não é assim.

Desde logo, o artigo 28.º da Lei n.º 75/93 que concretiza a autorização legislativa, de que resulta o Decreto-Lei n.º 37/95, refere expressamente "para efeitos de IRS e IRC".

Sendo que, relativamente à Portaria, igualmente se refere o âmbito de aplicação – os rendimentos provenientes de valores representativos de dívida pública transaccionável.

Depois, o Decreto-Lei n.º 37/95 não tinha de incluir a lista prevista no artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 88/94, uma vez que se limita a alterar os Códigos de IRC e IRS, sendo que o Decreto-Lei n.º 88/94, contém uma regulamentação exaustiva criando "regras próprias para um sistema de liquidação de operações de valores representativos de dívida pública transaccionável".

Acresce que a Portaria não pode revogar o CIRC, sequer interpretá-lo ou integrá-lo – artigo 112.º, n.º 6 da Constituição.

Aliás, aquando da introdução no CIRC, do artigo 57.º-A – em 14 de Fevereiro de 1995 – já tinha vindo a lume a Portaria n.º 377-B que foi publicada em 15 de Junho de 1994, não obstante o que naquele foi incluído (o dito n.º 2).

Finalmente, refira-se que a expressão "regime fiscal claramente mais favorável", constante tanto daquele artigo 57.º-A como do Decreto-Lei n.º 88/94 – cf. artigo 3.º - é equivalente à de "regime fiscal privilegiado", como, desde logo, resulta da epígrafe daquele primeiro normativo.

Verifica-se efectivamente uma distorção legislativa mas que, como tal, só ao legislador cumpria reparar.

E, efectivamente, o actual artigo 59.º, n.º 2, do CIRC, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, determina que se considera "que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português".

E a Portaria n.º 1272/2001, de 9 de Novembro, entretanto revogada pela n.º 150/2004, "para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 2 do artigo 59.º (…) do Código do IRC [e] (…) no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril", elenca "a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favorável", em que continua a constar a Ilha de Man – cfr. alínea 43) -, tendo revogado expressamente – seu artigo 3.º - a Portaria n.º 377-B/94.

Temos, assim, à data dos factos, um regime diverso para efeitos do artigo 57.º-A do CIRC e do Decreto-Lei n.º 88/94.

Aqui um sistema de elencagem - artigo 3.º, n.º 2 – concretizado na Portaria.

Ali, a consagração de índices ou pressupostos que à Administração cumpre demonstrar: não tributação em IRC ou inferior a 20%, o que não fez.

Cfr. o acórdão do STA de 15 de Março de 2006, recurso n.º 1078/05.

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

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Contra-Ordenação Fiscal. Não entrega de IVA. Imposto não recebido.

Sumário:

O art. 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

Processo n.º 279/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: TELEMON - Telecomunicações, SA e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso interposto por TELEMON – TELECOMUNICAÇÕES, S.A. de uma decisão e aplicação de coima por contra-ordenação fiscal.

O Excelentíssimo Magistrado Recorrente apresentou motivação em que concluiu da seguinte forma:

1.º Os arts. 26º n.º 1 e 40º n.º 1 alínea b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.

2.º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114.º n.º 1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos n.º. 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A arguida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. A apreciação efectuada sobre a imputação de infracção tributária à Recorrida deve efectuar-se de acordo com os parâmetros estipulados pelas normas e princípios constantes no RGIT e no Direito Penal:

2. Apenas se considera infracção tributável, punível com coima, o facto típico, ilícito e culposo praticado pelo agente;

3. Da matéria dada como provada na sentença recorrida, ficou provado que a Recorrida não recebeu qualquer montante referente a IVA constante na facturação de Janeiro de 2004, dentro do prazo de entrega do imposto ao Estado;

4. Tal sucedeu unicamente devido ao facto de o maior cliente da Recorrida ter, comprovadamente, efectuado o pagamento das facturas emitidas em Janeiro de 2004 cerca de 90 dias após a sua emissão;

5. A não entrega do imposto liquidado ao Estado está necessariamente ligada com o alargado prazo de pagamento imposto pelo maior cliente da Recorrida;

6. Nestes termos inexiste qualquer culpa para Recorrida pela não entrega dos montantes de imposto referente a facturação de Janeiro de 2004;

7. Isto porque a verificação da mora da sua principal devedora, causa directa do incumprimento em que incorreu, e que é o facto constitutivo da infracção fiscal cuja prática lhe é imputada, não lhe é, precisamente, imputável;

8. A mora do devedor apenas é imputável ao mesmo, e não ao credor, sendo até que, em direito civil, a responsabilidade do devedor pelo incumprimento atempado das suas obrigações contratuais se presume (Cfr. art. 799º, n.º 1, do CC);

9. Com efeito, a responsabilidade da Recorrida perante a Administração Tributária e perante o Estado é, naquilo a que se referem os presentes autos, de natureza contra-ordenacional, onde a imputação, o dolo ou a negligência, e a culpa, não se presumem, carecendo de ser provadas (Cfr. art. 2º, n.º 1 e n.º 2, do RGIT), o que não sucede no caso em apreço;

10. Assim, a sentença recorrida só podia vir decidir pela procedência do argumento da Recorrida relativo à imputabilidade a terceiro da ausência de entrega atempada do imposto em falta, quando dá como provado o facto de existirem pagamentos por parte dos credores da Recorrida em prazos superiores a 60 dias.

11. Mesmo que assim não se entendesse, sempre se dirá que a Recorrida procedeu não apenas ao pagamento do imposto em atraso, cuja não entrega no prazo legalmente previsto deu origem aos presentes autos, como todos os acréscimos legais;

12. Não houve, pois, qualquer perda de receita tributária, no imposto ou nos respectivos acréscimos, e é esse o critério relevante face ao disposto na norma actualmente aplicável (o art. 32º, n.º 1, do RGIT), cujos termos diferem da norma antecedente do RJIFNA (Cfr. respectivo art. 21). Neste sentido, veja-se José Antunes Ribeiro, "Regime Geral das Infracções Tributárias (fiscais, aduaneiras e contra a segurança social), Anotado e Comentado", Quid Juris, Lisboa, Setembro de 2000, págs. 58 e 59.

13. Os restantes requisitos para a aplicação do artigo 32º do RGIT não foram escamoteados na sentença recorrida nem em sede de alegações, pelo que a Recorrida considera que estão validamente preenchidos;

14. Nestes termos, parece à Recorrida que, pelo menos, deve ser considerada a aplicação do artigo 32º do RGIT, existindo uma dispensa de aplicação de coima, ou, pelo menos, a sua atenuação especial.

Nestes termos, e nos demais do Direito aplicável, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida ou, a ser substituída, que o douto acórdão aplique à Arguida uma dispensa ou pelo menos atenuação especial de coima, como é de JUSTIÇA!

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) No dia 25 de Maio de 2004, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 2. que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIV INFRACTOR

(...)

Enquadramento (artº 40º CIVA) MENSAL

(...)

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível (valor da autoliquidação)	€	*54.017.43*
2. Valor da prestação tributária entregue e créditos consumidos	€	
3. Valor da prestação tributária em falta (1-2)	€	*54.017.43*
4. Data de cumprimento da obrigação (data da apresentação da declaração periódica)		*2004/03/03*
5. Período a que respeita a infracção		*0401*
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação		*2005/03/10*

7. Normas infringidas: ALÍNEA A) DO N. 1 DO ART. 40 E N. 1 DO ART. 26 DO CIVA

8. Normas punitivas: ART. 114 – N. 2 e ART. 26 – N. 4 DO RGIT

(...)

Verifiquei, pessoalmente, na data e local referidos no quadro 03. que o sujeito passivo identificado no quadro 01. não entregou. simultaneamente com a declaração periódica que apresentou fora do respectivo prazo legal. na data e para o período referido, respectivamente, em 4 e 5 do quadro 02. a prestação necessária para satisfazer totalmente o montante do imposto exigível, fazendo-o somente pelo valor referido em 2. também do quadro 02. o que constitui infracção às normas previstas em 7. punível pelas disposições referidas em 8. do mesmo quadro.(...)»

B) Em 03.03.2004, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA de fls. 20, referente ao mês de Janeiro de 2004, que se dá por integralmente reproduzida, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 54.017,43 €, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) O valor das facturas emitidas pela recorrente mês de Janeiro de 2004, apenas foi por esta recebido em 31.03.2004. 27.04.2004 e 31.05.2005 - fls. 75 e 76.

D) No dia 09/06/2004, a recorrente procedeu ao pagamento do IVA, respeitante ao mês de Janeiro de 2004, no valor de 540.17,43€ - fls. 4.

E) Notificada para o efeito, a recorrente deduziu a defesa de fls.7 a 19, que se dá por integralmente reproduzida.

F) Em 30/07/2004 a recorrente efectuou o pagamento de 216068 € a título de juros de mora – fls. 23.

G) Por despacho de fls. 27 a 28, datado de 04.07.2006, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26.º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 3.232,91 €.

3 – A arguida foi condenada na coima de € 54.017,43, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea b), do CIVA e 114.º, n.º 2, do R.G.I.T., conjugado com o n.º 4 do art. 26.º do CIVA (fls. 27).

Na sentença recorrida entendeu-se que a conduta da arguida não se enquadra no referido art. 114.º, n.º 2 (que se reporta ao seu n.º 1) por, no caso do IVA, não se estar perante uma «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***».

O referido art. 114.º estabelece o seguinte nos seus n.ºs 1 a 4:

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

Refere-se na sentença recorrida, o seguinte:

«o IVA que os operadores económicos devem entregar ao Estado é o resultante da diferença entre o que liquidaram nas vendas e o que pagaram nas compras ou, simplesmente o que liquidaram, se não efectuaram operações que confiram o direito à dedução. O certo, porém é que, nunca por nunca, devem tais operadores entregar ao Estado o IVA que deduziram nos termos da lei. Este fica com eles e, como já se disse, apenas têm que entregar a diferença entre o que liquidaram e o que deduziram. É, pois, por demais óbvio, que o IVA não cabe na previsão do n.º 1 do art. 114.º do RGIT.

Ademais, de acordo com o n.º 3 do citado art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o caso do IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária, cuja omissão de entrega cabe no tipo de ilícito em análise, aquela que haja sido recebida».

A análise do art. 114.º do RGIT efectuada na sentença recorrida é essencialmente exacta.

No âmbito do IVA fala-se de ***dedução de imposto*** relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.

De facto, no âmbito do referido *direito à dedução*, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que ***não*** deduziram.

O significado natural da expressão «*deduzir*» é o de «*subtrair de um total*». ([1])

Como ensina BAPTISTA MACHADO,

«nos termos do art. 9.º, 3, (do Código Civil) o intérprete presumirá que o legislador «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados». Só quando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que deve ser acolhido, deve o intérprete preteri-lo. ([2])

Assim, é de partir do pressuposto de que, com a utilização da expressão «*prestação tributária deduzida*» se pretendeu aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária (isto é, no caso, uma quantia de imposto, nos termos do citado art. 11.º do RGIT) pelo sujeito passivo através de uma subtracção de um quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária.

É o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas no art. 71.º do CIRS, de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, em que a retenção do imposto na fonte é efectuada pelo sujeito passivo a título definitivo, que são enquadráveis no n.º 1 do art. 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do art. 114.º, nos casos em que a retenção na fonte não é feita a título definitivo, mas sim por conta do imposto devido a final, como sucede, por exemplo, nas situações previstas no art. 98.º do CIRS. ([3])

No caso do IVA, há obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestação de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços (arts. 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA).

Nas situações em que não se está perante um acto isolado (como sucede no caso em apreço) o art. 26.º, n.º 1, do CIVA impõe a de entrega do montante do imposto apurado (o «*imposto exigível*») no momento da apresentação das declarações a que se refere o art. 40.º do mesmo Código ([4]), independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do art. 71.º, n.ºs 8 e 9, relativamente à possibilidade de dedução de imposto respeitante a créditos incobráveis ou de pagamento retardado confirma que a obrigação de pagamento do imposto pelo sujeito passivo não depende de ter sido paga a quantia liquidada pelo adquirente de bens ou utilizador de serviços.

Nestas situações, o imposto que deve ser entregue não é o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registe após confrontação do volume global do imposto liquidado (recebido ou não) e do imposto que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (arts. 19.º a 25.º do CIVA).

Poderão, no entanto, ver-se no âmbito do IVA situações de dedução do imposto pelo sujeito passivo, no sentido literal atrás referido, nos casos em que o imposto liquidado nas facturas é recebido pelo sujeito passivo daqueles a quem vende mercadorias ou presta serviços: neste caso, ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa.

Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço.

No entanto, as situações deste tipo, em que o sujeito passivo receber de terceiros IVA que liquidou e não o entregar à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período, são especialmente previstas não nos n.ºs 1 e 2, mas sim na parte final do n.º 3 do art. 114.º do RGIT, que, refere a prestação tributária «*que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja*». ([5])

Porém, também aqui, como resulta do texto deste n.º 3 do art. 114.º do RGIT, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de ***recebimento*** da quantia do imposto. ([6])

A conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão «*a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido*».

Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Por outro lado, as referências à «***prestação tributária que nos termos da lei deduziu***» e à «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***», que se utilizam no art. 114.º do RGIT, têm um evidente alcance restritivo em relação à expressão «*imposto devido*», que era utilizada no referido art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Assim, no caso em apreço, não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114.º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081.

([2]) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189.

([3]) Estabelece-se neste artigo o seguinte:

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do

vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, **a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto** *respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.*

([4]) O art. 26.º, n.º 1, do CIVA, na redacção vigente em 2004, quando ocorreram os factos dos autos, estabelecia o seguinte:

Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados.

([5]) Neste sentido, relativamente ao art. 29.º do RJIFNA, cujos três primeiros números têm teor idêntico aos correspondentes números do art. 114.º do RGIT, pode ver-se F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras Anotado e Comentado,* páginas 174-175.

Interpretando também com este sentido as expressões idênticas que constavam do art. 24.º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, respeitante ao crime de abuso de confiança fiscal, podem ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras),* 3.ª edição, páginas 108-109, e NUNO de SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal,* 2000, páginas 261-262.

No mesmo sentido, a propósito das expressões idênticas utilizadas no art. 105.º do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais,* página 124.

([6]) Excluindo as situações de autoliquidação em que não há recebimento do imposto do âmbito da expressão idêntica que constava do art. 24.º, n.º 2, do RJIFNA, pode ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras),* 3.ª edição, páginas 109-110.

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Juros de mora. IRS. Privilégios creditórios. Limite temporal. Lei especial.

Sumário:

I — As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem (artigo 8.º do DL 73/99, de 16 de Março).

II — O artigo 8.º do DL 73/99, de 16/3, é uma norma especial, no tocante aos juros, derrogando a lei geral quando houver uma dívida com um privilégio atribuído por lei cujo período temporal não coincida com o previsto no artigo 734.º do CC.

III — Assim, nos termos dos artigos 8.º do DL 73/99, de 16/3, e 111.º do CIRS, as dívidas provenientes de juros de mora do IRS gozam dos mesmos privilégios que por lei estão atribuídos às dívidas relativas àquele imposto, ou seja, gozam dos privilégios creditórios relativamente aos últimos três anos.

Processo n.º: 321/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Acácio da Silva Carreira e Caixa Geral de Depósitos.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública junto do TAF de Loulé, não se conformando com a sentença de verificação e graduação dos créditos proferida pelo Mmo. Juiz daquele Tribunal no apenso à execução fiscal n.º 112019910109761 e apensos, instaurada contra Acácio da Silva Carreira, residente em S. Bartolomeu de Messines, para cobrança coerciva de dívida de IVA dos anos de 1989 e 1992, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) A recorrente reclamou créditos respeitantes a dívida à Caixa Geral de Depósitos de 1984, com base no efeito de preferência que lhe é conferido pela penhora efectuada, em 21/07/1997, no processo de execução fiscal n.º 1120199707000650, devidamente registada, do imóvel inscrito na matriz sob o artigo rústico 44 – Secção HP, da freguesia de S. B. de Messines, nos termos do disposto no art.º 822.º do CC.

b) Reclamou, também, créditos por dívidas à Segurança Social de 1993, 1996 e 1997, com base em privilégio imobiliário, nos termos do art.º 11.º do DL n.º 103/80, de 09/05.

c) Reclamou, ainda, créditos respeitantes a IRS de 1995, com base em privilégio imobiliário, nos termos dos art.ºs 111.º do CIRS e 736.º, n.º 1 do CC.

d) Relativamente a todos os créditos foram reclamados os respectivos juros de mora.

e) O que se pretende discutir no presente recurso consiste na verificação e graduação dos juros de mora respeitantes a apenas dois anos no tocante a IRS de 1995.

f) Para estes créditos, a douta sentença limitou a verificação e graduação dos juros de mora aos últimos dois anos, aplicando erroneamente o art.º 734.º do CC.

g) No entanto, o art.º 734.º do CC não tem aplicação ao caso concreto já que existe uma norma especial contida no art.º 8.º do DL n.º 73/99, de 16/05, disposição esta que foi invocada pela Fazenda Pública aquando da reclamação de créditos dos juros de mora.

h) Este diploma é aplicável às dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas públicas (art.º 1.º).

i) O referido art.º 8.º estabelece que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem, sem fazer qualquer alusão a limites temporais.

j) O único limite a que os juros de mora estão sujeitos trata-se do previsto nos art.ºs 44,º, n.º 2 da LGT e 4.º, n.º 1 do DL n.º 73/99.

k) A redacção do art.º 10.º do DL n.º 49168, de 05/08/1969, continha idêntico normativo.

l) A norma especial prevalece sobre a de carácter geral (art.ºs 7.º, n.º 3 e 9.º, n.º 1 do CC, ex vi do art.º 11.º, n.º 1 da LGT).

m) É unanimemente aceite na Doutrina e na Jurisprudência que lei especial posterior, neste caso, o DL n.º 73/99, subtrai à regulamentação precedente aquela categoria de casos particulares para que é formulada, existindo uma derrogação da lei geral.

n) Neste sentido, v. por exemplo Inocêncio Galvão Telles, João Castro Mendes e Francesco Ferrara.

o) O Tribunal *a quo* não utilizou a norma correcta para a resolução do caso concreto, violando o disposto no já referido art.º 8.º.

p) E também não fez uma interpretação correcta das normas em causa.

q) O direito fiscal é um ramo de direito autónomo, com um ordenamento jurídico próprio, pelo que o Código Civil apenas tem aplicação subsidiária face às leis tributárias, conforme art.ºs 2.º da LGT e 2.º do CPPT.

r) Os juros de mora são reclamáveis sem o limite temporal dos dois anos, já que fica afastada a aplicação da regra contida no CC.

s) Neste sentido, Acórdão do STA de 27/09/2005, proferido no Proc.º 0383/05: *"Os juros relativos a créditos de contribuição autárquica gozam dos mesmos privilégios e são graduados nos mesmos termos que o imposto respectivo."*.

t) E Acórdão do TCA do Sul de 08/06/2004, no Proc.º 01333/03: "*No caso, o crédito exequendo por gozar do privilégio mobiliário geral, os juros de mora que de igual privilégio gozam, são os relativos aos últimos cinco anos (art.ºs 6.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 49168, de 5 de Agosto de 1969 e hoje art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 73/99, de 16 de Março) que devem ser graduados e mencionados na respectiva ordem de graduação*.".

u) Pelo que, para além dos créditos por impostos, deveriam ter sido verificados e graduados os juros de mora, também reclamados pela Fazenda Pública, com idêntica preferência aos créditos a que respeitam.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a sentença recorrida:

*«**1 -** Por apenso à execução fiscal n.º 112019910109761 e apensos instaurada contra ACÁCIO DA SILVA CARREIRA, contribuinte n.º 136215378, residente na Urbanização Farinha, lote 58, 1º Esq. S. B. de Messines para cobrança coerciva de dívida de IVA dos anos de 1989 e 1992, foram reclamados créditos:*

- Pela CAIXA GERAL DE DEPOSITOS, S.A., pessoa colectiva n.º 500960046, com sede na Av. João XXI, n.º 63 - 1000-300 Lisboa;

- Pela FAZENDA PÚBLICA.

Na execução foi penhorado o prédio rústico a que se refere o auto de penhora de fls. 12.

Feitas as notificações a que se refere o artigo 866.º, n.º 2, do C.P.C., não foi deduzida qualquer oposição.

A Digna Procuradora da República emitiu parecer alegando, em síntese, que os créditos deverão ficar graduados do seguinte modo:

- em 1.º lugar os créditos reclamados pela Fazenda Pública por dívidas à Segurança Social.

- em 2.º lugar os créditos reclamados pela F.P. por dívida de IRS do ano de 1995.

- em 3.º lugar os créditos exequendos de IVA dos anos de 1998/92.

- em 4.º lugar o crédito reclamado pela F.P. por dívida à C.G.D., com penhora de 28/7/97.

- em 5.º lugar o crédito reclamado pela C.G.D., com penhora registada em 31/5/2000.

Cumpre apreciar e decidir:

2 - Fundamentação:

2.1 - Com base nos documentos e elementos constantes dos autos, com interesse para a decisão, julgo provados os seguintes factos:

A) - A Administração Fiscal instaurou o processo de execução n.º 112019910109761 e apensos instaurada contra ACÁCIO DA SILVA CARREIRA, contribuinte n.º 136215378, residente na Urbanização Farinha, lote 58, 1º Esq. S.B. de Messines para cobrança coerciva de dívida de IVA dos anos de 1989 e 1992, cfr. cópia do processo principal em apenso.

B) - Na execução foi penhorado em 08/05/1996 (fls. 12 e 13 do processo principal):

Prédio rústico sito em Vale Rocha Messines, freguesia de S.B. Messines, composto por terra de semear e mato com árvores (...). Tem a área de 28.060 m2 (...) inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.º 44 secção HP e descrito na Conservatória do Registo Predial de Silves sob o n.º 00949/250886 - S.B. de Messines.

C) - A penhora a que se refere a alínea anterior foi registada pela apresentação n.º 7, de 16/05/1996, cfr. fls. 17 do processo apenso.

D) - Pela CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A., com sede na Av.ª João XXI, 63, - 1017 LISBOA CODEX, Pessoa Colectiva n.º 500960046, foi reclamado um crédito, garantido por penhora, no montante global de 35.516,47 €, a que acrescem juros vincendos até efectivo e integral pagamento, cfr. 5 e segs dos presentes autos.

E) - A penhora a que se refere a alínea anterior foi registada pela apresentação n.º 01, de 31/05/2000, cfr. fls. 37 dos presentes autos.

<u>Pelo Representante da Fazenda Pública foi reclamado</u> (fls. 54 e segs dos presentes autos):

F) - A importância de € 43.865,43, respeitante a dívida à Caixa Geral de Depósitos de 1984, garantida por penhora efectuada, em 21/07/1997, no processo de execução fiscal n.º 1120199707000650, a que acrescem juros de mora no valor de € 26.319,26, vencidos desde 09/03/1993 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

G) - A penhora a que se refere a alínea anterior foi registada pela apresentação n.º 29, de 28/07/1997, cfr. fls. 36 dos presentes autos.

H) - A importância de € 14.825,00, respeitante a dívidas à Segurança Social de 1993, acrescida de juros de mora no valor de € 12.664,44, vencidos desde 08/11/1996 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

I) - A importância de € 5.163,58, respeitante a dívidas à Segurança Social de 1997, acrescida de juros de mora no valor de € 2.287,38, vencidos desde 31/07/2001 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

J) - A importância de € 9.274,78, respeitante a dívidas à Segurança Social de 1996, acrescida de juros de mora no valor de € 9.660,19, vencidos desde 04/09/1997 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

L) - A importância de € 22.365,04, respeitante a IRS de 1995, acrescida de juros de mora no valor de € 13.419,02, vencidos desde 24/12/1998 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

M) - A importância de € 145,82, respeitante a IRS de 1995, acrescida de juros de mora no valor de € 87,49, vencidos desde 09/12/1998 até 16/02/2007, bem como juros vincendos.

2.2 - Todos os factos têm por base probatória, os documentos referidos em cada ponto.

2.3 - Factos não provados:

Em ordem à decisão da causa nada mais se provou.

Considerando que os créditos foram reclamados dentro do prazo legal, estão devidamente documentados e não foram impugnados, julgo-os verificados, nos termos do artigo 868.º, n.º 4, do C.P.C.

Ao concurso de credores apenas são admitidos, além do exequente, os que gozem de garantia real sobre os bens penhorados e cada concorrente só pode ser pago pelo produto dos bens a que a sua garantia respeite: artigos 865.º, n.º 1 e 873.º, n.º 2, do C.P.C. e 240.º, n.º 1, do C.P.P.T..

Nos termos do artigo 868.º, n.º 4, do C.P.C., têm-se por reconhecidos os créditos não impugnados; no entanto, tal normativo contende apenas com questões de facto pois, como decorre do artigo 664.º do C.P.C., o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito.

Analisemos, pois, os créditos.

i) - Créditos reclamados por contribuições para a Segurança Social.

Prevê o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 09 de Maio:

Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das

entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 784.º do Código Civil.

De idêntico privilégio gozam os respectivos juros sem limite temporal.

Havendo créditos igualmente privilegiados, dar-se-á rateio entre eles, na proporção dos respectivos montantes - artigo 745.º, n.º 2 do C.P.C.

Pelo acórdão do Tribunal Constitucional de 28 de Março de 2007, foi decidido não julgar inconstitucional a norma do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 8 de Maio, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido às instituições de previdência prefere à garantia emergente do registo da penhora sobre determinado imóvel - in Diário da República, 2.ª série, N.º 99, 23 de Maio de 2007.

Assim, em primeiro lugar serão graduados os créditos reclamados pelo Centro Distrital de Segurança Social de Faro.

ii) - Créditos reclamados pela FAZENDA PÚBLICA, provenientes de IRS do ano de 1995.

O IRS é um imposto directo e, nos termos do artigo 104.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), relativamente aos últimos 3 anos, goza de privilégio imobiliário (geral) sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Da mesma garantia beneficiam os juros desses créditos - artigo 734.º CC.

Os reclamados créditos de IRS, sendo postos à cobrança em 2003 e 2004, beneficiam da invocada garantia.

iii) - Créditos exequendos e reclamados garantidos por penhoras.

A Penhora, confere ao exequente o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior - artigo 822.º do C. Civil.

Da mesma garantia beneficiam os juros desses créditos (art. 734º do CC)

Havendo créditos igualmente privilegiados, proceder-se-á a rateio entre eles (art. 745º n.º 2 do CC)

Em primeiro lugar, segundo a regra da prioridade no registo (artigo 6.º do Código do Registo Predial), vêm os créditos exequendos por IVA de 1989 a 1992, seguindo-se os créditos da Caixa Geral de Depósitos reclamados pela Fazenda Pública e, finalmente, os créditos reclamado pela Caixa Geral de Depósitos.

3 - Graduação

Pelo exposto, nos termos das disposições legais citadas, os créditos são graduados pela forma que a seguir se indica.

1.º - Créditos reclamados por contribuições para a Segurança Social e respectivos juros.

2.º - Créditos reclamados por IRS do ano de 1995 e juros dos últimos dois anos.

3.º - Créditos exequendos por IVA de 1989 a 1992 e respectivos juros.

4.º - Créditos da Caixa Geral de Depósitos reclamados pela Fazenda Pública e respectivos juros.

5.º - Créditos reclamados pela Caixa Geral de Depósitos e respectivos juros.

As custas sairão precípuas do produto do bem penhorado (artigo 455.º do C.P.C.).

Registe e notifique.»

III - Não se conformando com a sentença de verificação e graduação dos créditos reclamados na parte em que o Mmo. Juiz "a quo" apenas julgou verificados e graduou os juros de mora dos últimos dois anos referentes a IRS de 1995, nos termos do artigo 734.º do CC, dela vem a representante da Fazenda Pública interpor recurso para este Tribunal, alegando, em síntese, que tal normativo não tem aplicação no caso concreto já que existe norma especial contida no artigo 8.º do DL 73/99, de 16/03.

Vejamos. Não há dúvida que o Mmo. Juiz "a quo" limitou a verificação e graduação dos juros de mora dos créditos referentes a IRS de 1995 aos últimos dois anos. E fê-lo, por aplicação do artigo 734.º do CC, de acordo com o qual o privilégio creditório abrange os juros relativos aos últimos dois anos, se forem devidos.

Todavia, o artigo 8.º do DL 73/99, de 16/03, dispõe expressamente que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem, sendo certo que este diploma é aplicável às dívidas ao Estado (artigo 1.º).

Ora, nos termos do artigo 111.º do CIRS, para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

A questão está, pois, em saber se o citado artigo 8.º do DL 73/99, de 16/3, é realmente uma norma especial, no tocante aos juros, e, nessa medida, derroga a lei geral quando houver uma dívida com um privilégio atribuído por lei cujo período temporal não coincida com o previsto no artigo 734.º do CC.

A este respeito, tem a jurisprudência deste Tribunal sido unânime a defender que a norma contida no aludido artigo 8.º do DL 73/99 é, de facto, uma norma especial que, como tal, prevalece sobre a

norma geral do artigo 734.º do CC (v., entre outros, o acórdão de 23/04/08, no recurso 201/08), não havendo razões que nos levem a alterar tal posição.

"*Na verdade*, como se refere no aresto citado, *as dívidas por créditos do Estado já gozavam do privilégio creditório. E nos termos do art.º 734.º do CC sempre os juros de mora relativos aos últimos dois anos, relativos a tais dívidas, eram abrangidos pelo privilégio creditório.*

Assim, o art.º 8.º do DL 73/99, de 16/3, ao dispor expressamente que as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem deve ser interpretado de forma não restritiva". E, assim sendo, é evidente que as dívidas provenientes de juros de mora do IRS gozam dos mesmos privilégios que por lei estão atribuídos às dívidas relativas àquele imposto, ou seja, gozam dos privilégios creditórios relativamente aos últimos três anos.

Razão por que, neste segmento, a sentença recorrida se não possa manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, no segmento impugnado, e decidindo-se, em consequência, que, no tocante ao crédito de IRS reclamado pela FP, os juros de mora que gozam do mesmo privilégio imobiliário daquele se reportam aos últimos três anos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Nulidade da decisão judicial. Omissão de pronúncia devida.

Sumário:

O requerimento de nulidade da decisão por omissão de pronúncia devida é inconcludente, quando não se amostre a questão ou as questões que, devendo sê-lo, não foram objecto de pronúncia pela decisão atacada.

Processo nº.: 773/07.
Recorrente: Cruz & Companhia, SA.
Recorrido: Inga Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Bancária,
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Cruz & Companhia, L.da" vem requerer a nulidade «do douto acórdão de 14.11.2007, complementado pelo esclarecimento de 23 de Janeiro de 2008».

1.2 Para o efeito vem dizer o seguinte.

1) É inconstitucional a norma do artigo 28º, n.º 1 do Decreto - Lei n.º 78/98, de 27 de Março, na dimensão normativa fixada pelo acórdão recorrido segundo a qual, no caso concreto da cobrança coerciva dos créditos devidos ao INGA, «à excepção das questões de natureza jurisdicional, bem como dos recursos interpostos de decisões administrativas neles proferidas, os actos dos processos de execução fiscal são da competência do Serviço de Finanças próprio» (na formulação inicial) ou (na formulação esclarecida) «é competente para os actos de tal processo o Serviço de Finanças, órgão periférico da Administração Tributária, reservando-se ao Tribunal Tributário a competência apenas para o conhecimento das questões de natureza jurisdicional».

2) Com efeito, tal interpretação não encontra um mínimo de correspondência verbal no texto da lei especial que fixa o modo de cobrança coerciva dos créditos devidos ao INGA, que dispõe expressamente nos seguintes termos: «Os créditos devidos ao INGA estão sujeitos a cobrança coerciva, de competência dos tribunais tributários» (art. 28º, n.º 1, do DL n.º 78/98, de 27 de Março).

3) As disposições do art. 28º, n.º 1, do DL n.º 78/98, de 27 de Março, enquanto lei especial (*lex specialis*), prevalecem sobre as do Código de Procedimento e de Processo Tributário e quaisquer outras que constituam lex generalis e não as revoguem expressamente.

4) Com efeito, o princípio do primado da lei especial é princípio constitucional bem consolidado, de há séculos a esta parte, pelo menos nos estados membros da União Europeia.

5) Com o seguinte significado, aqui relevante: a aplicação de uma lei como lex specialis significa que esta afasta a aplicação da lei mais geral; nesta medida, a nível material, é aplicável exclusivamente a lei mais especial.

6) Princípio constitucional que se encontra violado pela dimensão normativa encontrada pelo douto acórdão recorrido para o art. 28º, n.º 1, do DL n.º 78/98, de 27 de Março. Sem prescindir,

7) Na conformidade com o entendimento que um declaratário normal retira do esclarecimento, está fora de causa que tal norma não esteja em vigor.

8) Não tendo vindo revogada, *rectius*, submetida a interpretação ab-rogante do elemento gramatical por este Supremo Tribunal.

9) De contrário, a nulidade terá de ser declarada com fundamento em omissão de pronúncia.

1.3 A parte contrária (IFAP - Instituto de Financiamento Agricultura e Pescas, IP, legal sucessor do INGA) veio responder como segue.

1 O princípio do primado da lei especial é um princípio que tem consagração no Código Civil, e admite excepções.

2 Não se conhece que tal princípio tenha consagração constitucional, nem o Recte. invoca qualquer norma constitucional da qual decorra esse princípio.

3 Aliás, sendo um "princípio constitucional bem consolidado, de há séculos a esta parte", como afirma a Recte., não lhe seria difícil encontrar o correspondente suporte normativo, ainda que a primeira Constituição portuguesa não tenha dois séculos, e a Constituição Americana, salvo erro, a mais antiga, terá cerca de 250 anos.

4 Acresce que a interpretação do art. 28º do DL nº. 78/98, vinha já da douta sentença do TAF, apenas confirmada por esse Venerando Tribunal, pelo que, a existir qualquer inconstitucionalidade, deveria o Recte. invocá-la nas suas alegações de recurso, o que não fez.

5 Relativamente à invocada nulidade, também não esclareceu a Recte. em que norma ou princípio violada assenta essa pretensão.

6 Ou seja, sem qualquer suporte legal, e de uma penada, a Recte. acusa o douto Acórdão de nulidade e de inconstitucionalidade! É mais do que lide temerária. É litigância de má-fé.

Pelo exposto, deve ser indeferido o requerido.

1.4 Cumpre decidir, em conferência.

2. Sob a epígrafe "(Causas de nulidade da sentença)", o artigo 668.º do Código de Processo Civil, no seu n.º 1, preceitua que *é nula a sentença:* a) *Quando não contenha a assinatura do juiz;* b) *Quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;* c) *Quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão;* d) *Quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento;* e) *Quando condene em quantidade superior ou em objecto diverso do pedido*.

A ora requerente entende que «a nulidade terá de ser declarada com fundamento em omissão de pronúncia».

Mas a requerente não concretiza nem aponta a questão ou as questões que tenha posto à consideração do Tribunal, e que este, devendo apreciar, não haja apreciado.

E, nesta fase processual pós-sentencial, a requerente não tem fundamento legal para vir invocar questões cuja resolução ficou expressamente prejudicada pela solução dada à causa.

Já se disse no acórdão inicial, e naquele que indeferiu a aclaração dele, que a única questão a resolver (e efectivamente resolvida) foi a de saber se tem base legal, ou não, a «competência do Serviço de Finanças para a instauração da execução por dívidas ao INGA».

E a tal questão foi dada uma resposta límpida, cristalina, e sem falhas: «é competente para os actos de tal processo o Serviço de Finanças, órgão periférico da Administração Tributária, reservando-se ao Tribunal Tributário a competência apenas para o "conhecimento das questões de natureza jurisdicional"».

Pelo que, ao contrário do que vem agora pretendido, inexiste qualquer omissão de pronúncia.

E, então, havemos de convir que o requerimento de *nulidade* da decisão por *omissão de pronúncia devida* é inconcludente, quando não se amostre a questão ou as questões que, devendo sê-lo, não foram *objecto de pronúncia* pela decisão atacada.

3. Termos em que se acorda indeferir o requerimento de nulidade apresentado.

Custas pela requerente, com a taxa de justiça de 15 unidades de conta.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Processo Urgente. CPPT. Arguição de nulidades. Prazo. art. 147º, 2, do CPTA.

Sumário:

Nos processos urgentes, e no domínio do CPPT, o prazo para arguição de nulidades está reduzido a metade, como decorre do art. 147º, 2, do CPTA.

Processo nº.: 806/07.
Recorrente: Cruz & Companhia, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CRUZ & COMPANHIA**, **SA**, recorrente nos presentes autos, notificada de um acórdão proferido nos autos em 7 de Novembro de 2007, suscitou uma nulidade e pediu um esclarecimento.

Por acórdão de 13 de Fevereiro de 2008, foi indeferido o requerido.

Veio então a recorrente suscitar nulidades e interpor recurso para o Tribunal Constitucional.

Pelo mesmo requerimento interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Por despacho do relator, foi julgado intempestivo o requerimento de arguição de nulidades, de passo que se decidiu que após trânsito em julgado de tal decisão, tomaria o mesmo relator posição quanto aos recursos interpostos, quer para o Tribunal Constitucional, quer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificada da decisão, a recorrente veio pedir se profira acórdão, pois manifesta o entendimento que o prazo para arguir nulidades não está reduzido a metade, como se decidiu no despacho sob reclamação, de passo que defende que a norma do art. 2º do CPPT, "na dimensão normativa fixada pela douta decisão de 26 de Março de 2008, segundo a qual para determinar o prazo para arguir nulidades no âmbito de um processo tributário, que a lei considera urgente, é aplicável o art. 147º, 2, do CPTA", é inconstitucional.

Nas alegações respectivas, a reclamante formula conclusões do seguinte teor:

1. Resulta do artigo 2º do CPPT, salvo melhor interpretação, que as disposições legais, discriminadas no referido preceito, são apenas aplicáveis nos casos em que o Código de Procedimento e de Processo Tributário é expressa e manifestamente omisso.

2. Acontece, porém, que o CPPT não é omisso quanto à questão do prazo para arguir nulidades ou requerer outros actos processuais.

3. Pelo contrário, no que se refere a prazos processuais, o CPPT dispõe expressamente o n. 2 do artigo 20º do CPPT, segundo o qual: "Os prazo para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil".

4. Por sua vez, o artigo 281º do CPPT dispõe que "os recursos serão interpostos, processados e julgados como agravos em processo civil."

5. E nos termos do n. 1 do artigo 153º do CPC: "Na falta de disposição especial, é de 10 dias o prazo para as partes requererem qualquer acto ou diligência, arguírem nulidades, deduzirem incidentes ou exercerem qualquer outro poder processual; e também é de 10 dias o prazo para a parte responder ao que for deduzido pela parte contrária."

6. Face ao exposto, dúvidas não podem subsistir que o prazo para arguir nulidades, independentemente de se tratar ou não de um processo urgente, é de 10 dias, por força do artigo 153º do CPC, aplicável ao processo tributário por força dos artigos 20º e 281º do CPPT.

7. É inconstitucional a norma do artigo 2º do CPPT, na dimensão normativa fixada pela douta decisão de 26 de Março de 2008, segundo a qual para determinar o prazo para arguir nulidades no âmbito de um processo tributário, que a lei considere urgente, é aplicável o artigo 147º n. 2 do CPTA.

8. Com efeito, tal interpretação não só não encontra correspondência verbal no texto da alínea c) do artigo 20 do CPTA, que dispõe expressamente nos seguintes termos: "As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos.

9. Como também não tem correspondência verbal no texto do n. 1 do artigo 20º do CPPT que dispõe expressamente nos seguintes termos: Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.

10. Nem, tão pouco, tem correspondência com o disposto no artigo 281º do CPPT, segundo o qual: "Os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil".

11. O princípio da interpretação conforme a Constituição e a Lei é um princípio constitucionalmente consagrado e consolidado, que se encontra violado pela dimensão normativa explanada pela douta decisão de 26 de Março de 2008.

12. Pelo que, a dimensão normativa explanada pela douta decisão de 26 de Março de 2008 viola o princípio constitucional da interpretação conforme a Constituição e a Lei, devendo ser, também por esta razão, declarada nula.

O MP teve vista nos autos.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. É do seguinte teor o despacho recorrido:

"A recorrente foi notificada do acórdão em causa em 18/2/2008, como se vê da informação supra.

"O presente requerimento foi recebido por fax, no STA, em 4/3/2008 e o original em 11/3/2008.

"Estamos perante um processo urgente, pelo que o prazo para arguir nulidades está reduzido a metade, como decorre do art. 147º, 2, do CPTA.

"Assim, o prazo para tal arguição terminou em 26/2/2008 e, com os 3 dias de dilação (art. 145º, 6, do CPC) terminou em 29/2/2008.

"O requerimento de arguição de nulidades é assim intempestivo.

"Não admito pois tal requerimento, no segmento em causa".

Afigura-se-nos correcto o entendimento expresso no despacho sob reclamação.

O prazo para arguir nulidades está efectivamente reduzido a metade, como decorre do citado art. 147º, 2, do CPTA, aplicável por força do art. 2º do CPTA, que manda aplicar "as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários", norma que tem prevalência sobre o CPC – alínea c) do citado art. 2º –, atenta a natureza do caso omisso.

Na verdade, o CPPT não contém qualquer norma sobre o prazo de arguição de nulidades, sendo que, estando em causa um *processo urgente* – vide n. 5 do art. 278º do CPPT –, tem aplicação a citada norma do CPTA.

E não se vê em que medida, uma tal interpretação viola a Constituição. O recorrente não nos diz qual a norma constitucional violada e não se lobriga realmente onde esteja a inconstitucionalidade de uma tal interpretação.

3. Face ao exposto, acorda-se desatender a pretensão da recorrente, aqui reclamante, confirmando-se a decisão do relator.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 UC's.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Nulidades de Sentença.Omissão de Pronúncia

Sumário:

1 — A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cf. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal – de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

2 — Fixada a matéria colectável de IVA, por métodos indirectos, e concretizado acordo na competente comissão de revisão, e posta em causa, pelo impugnante, na respectiva petição, a validade de tal acordo, padece de omissão de pronúncia a sentença que se limita a julgar a impugnação improcedente com base na mera existência do mesmo, sem minimamente equacionar a colocada questão da sua validade.

Processo nº. 1015/07.
Recorrente: Joaquim da Silva Marques – Venda artigos Eléctricos, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Joaquim da Silva Marques – Venda, Reparação e Instalação de artigos eléctricos, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA do ano de 2000.

Fundamentou-se a decisão em que, resultando a liquidação impugnada "de uma fixação da matéria colectável com recurso aos métodos indirectos", que foi objecto de um pedido de revisão e fixado um novo valor por acordo das partes, este obsta à impugnação judicial, nos expressos termos do artigo 86.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª O despacho que indeferiu a produção de prova não pode nunca transitar em julgado porque ofende os mais elementares direitos de defesa da impugnante e constituiu nulidade principal, insanável, na medida em que coarcta a possibilidade de recurso da recorrente aos Tribunais e ao acesso ao direito;

2.ª Tal despacho implicou violação expressa do disposto no artigo 2.º, do CPC, aplicável ex vi do disposto no artigo 2.º, do CPT;

3.ª A sonegação da possibilidade de produção de prova quando esta foi regularmente arrolada pela impugnante é uma flagrante violação dos mais elementares direitos da impugnante e como tal inconstitucional por violação directa do disposto no artigo 18.º e 19.º, n.º 1, ambos da CRP.

4.ª Ao indeferir a prova arrolada e ao não se pronunciar sobre os interesses em conflito, a douta sentença violou expressamente o disposto no artigo 205.º, n.º 2, da Constituição e é nessa medida inconstitucional.

5.ª O objecto da impugnação era o de saber se são ou não relevantes os vícios da vontade no âmbito do disposto no n.º 4 do artigo 86.º, da LGT, e este problema continua por resolver porque apesar de requerido o Tribunal não se pronunciou sobre o mesmo;

6.ª Nesta medida, a sentença agora sob recurso corresponde a um total non liquet;

7.ª A matéria de facto dada como provada foi a que foi e não outra porque à impugnante foi vedada e coarctada a possibilidade de produzir qualquer prova sobre o erro;

8.ª A douta sentença está fatalmente ferida de nulidade na medida em que o juiz deixou de pronunciar-se sobre esta questão e devia apreciá-la na medida em que ela própria constitui a questão basilar da impugnação, nulidade esta que desde já se argúi ex vi do disposto na alínea d), do artigo 668.º, do CPC;

9.ª A ratio do artigo 86.º, n.º 4, da LGT, não afasta as situações em que ocorram falta ou os vícios da vontade expressos nos artigos 240.º e segs. Do Código Civil, mormente a questão do erro sub judice;

10.ª A certeza, a justiça e o equilíbrio do nosso ordenamento jurídico impõe que a vontade manifestada no âmbito do disposto no artigo 86.º, n.º 4, da LGT seja uma vontade livre, esclarecida e válida;

11.ª O artigo 86.º, n.º 4, da LGT retira consequências jurídicas do acordo obtido na revisão mas não julga a validade da vontade manifestada;

12.ª Por todas as razões enumeradas nas antecedentes conclusões supra impõe-se a total revogação da sentença ora recorrida e a sua substituição por outra que se pronuncie sobre a relevância do erro no âmbito do disposto no artigo 86.º, n.º 4, da LGT e, subsequentemente, ordene a audição das testemunhas arroladas nos termos expostos;

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que "a decisão de indeferimento da audição das testemunhas arroladas pelo recorrente, na petição, transitou em julgado, em consequência da rejeição do recurso interposto para o TCAN"; não existe omissão de pronúncia; e, "tendo a liquidação impugnada, por base, a matéria tributável acordada, está precludida a possibilidade de fundamentação da impugnação judicial em erro na quantificação da matéria colectável; tanto mais que não se demonstrou que o perito indicado pelo sujeito passivo e seu representante tenha defendido posições distintas das defendidas por este, designadamente no pedido de revisão da matéria tributável, agindo fora dos limites dos seus poderes de representação (arts. 86.º, n.º 4, 91.º, n.º 1, *in fine*, e 92.º, n.º 3, LGT)".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 – A impugnante foi objecto de uma inspecção tributária que incidiu sobre os exercícios de 2000, 2001 e 2002, cfr. fls. 25 a 56 destes autos.

2 – A fixação da matéria colectável relativamente aos exercícios acima identificados foi efectuada com recurso a métodos indirectos resultando em liquidações adicionais de IRC e IVA.

3 – Em 16 de Novembro de 2004, a ora impugnante apresentou pedido de revisão, nos termos e para os efeitos do artigo 91.º da LGT, conforme requerimento de fls. 67 a 65 e que aqui se dão por reproduzidas.

4 – O pedido de revisão referido em 3) foi objecto de decisão, tendo por base a deliberação efectuada em 13.12.2004 por acordo entre o perito do contribuinte e o perito da Administração Tributária, conforme documento de fls. 66 a 69 e que aqui se dão por reproduzidos.

Assim, quanto à arguida nulidade:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, como resulta do probatório, a fixação da matéria colectável, base da liquidação impugnada, foi efectuada com recurso a métodos indirectos.

De tal fixação, apresentou a impugnante pedido de revisão, nos termos e para os efeitos do artigo 91.º da Lei Geral Tributária, tendo, na respectiva sequência, e por deliberação de 13 de Dezembro de 2004, sido aquela fixada por acordo entre o perito da contribuinte e o da Administração Tributária.

Todavia, na petição impugnatória, a ora recorrente sustenta a invalidade, por erro, de tal acordo.

Não obstante o que, a instância, nos preditos termos, julgou improcedente a impugnação, única e exclusivamente com base na existência do mesmo acordo, sem minimamente pôr em causa a sua validade, omitindo assim a devida pronúncia sobre a questão colocada pelo impugnante: a questão da (in) validade do acordo.

Certo que a impugnante alicerçava o erro na prova testemunhal, indeferida, ora, com trânsito em julgado.

E havendo que de tal extrair consequências jurídicas, a verdade é que a sentença não o fez, não estando obviamente a questão prejudicada.

Pelo que padece a sentença recorrida de omissão de pronúncia, nos preditos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Termos em que se acorda anular a sentença, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda Pacheco.*

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Legitimidade. Recurso jurisdicional. Coima.

Sumário:

O gerente executado por reversão não tem legitimidade para interpor, por si, no processo de contra-ordenação fiscal recurso judicial de decisão de aplicação de coima à sociedade originária executada.

Processo n.º: 1052/07-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- José Ferreira de Carvalho, com os sinais nos autos, vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 39 e seguintes, que indeferiu liminarmente o recurso no processo de contra-ordenação que aplicou a coima de € 1.316,87 e custas referente à falta de apresentação da declaração periódica de IVA do ano de 1997, em que era devedora originária Lumibor – Componentes Têxteis, Ldª, com o fundamento em ilegitimidade do recorrente e ainda por ser extemporâneo a sua interposição, formulando as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso do douto despacho que considerou o recorrente parte ilegítima, no recurso que interpôs da decisão que aplicou uma coima à firma Lumibor – Componentes Têxteis, Lda. e que contra ele se encontra em execução.

B. Tal como resulta da decisão de que se recorre, a legitimidade para recorrer é definida pela aplicação do direito subsidiário previsto no art. 3º, alínea b) do RGIT, que remete para o art. 41º do DL. 433/82, de 27/10, ou qual, por sua vez, remete para a norma do art. 401 do Código de Processo Penal.

C. Assim, não estão aqui em causa as normas dos artigos 7º e 8º do RGIT, que são de direito substantivo.

D. Do regime do art. 401 do CPP, particularmente da sua alínea d), resulta que tem legitimidade para recorrer a todos os que forem condenados ao pagamento de quaisquer importâncias... ou tiverem a defender um direito afectado pela decisão.

E. A legitimidade para recorrer da decisão que aplica a coima pela prática de uma contra-ordenação não pode restringir-se à pessoa que a praticou, mas a todos aqueles que a lei responsabilize pelo seu pagamento.

F. Aliás, também o artigo 680º, n.º 2 do CPC é claro ao estabelecer que «Mas também as pessoas directa e efectivamente prejudicadas pela decisão podem recorrer dela, ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias».

G. Do mesmo modo, também o art. 22º da LGT aponta no mesmo sentido, apesar de não se a norma que regula directamente a situação.

H. Sendo certo que o art. 22º da LGT tem de ser interpretado de forma coerente com o sistema, permitindo os mesmos meios de defesa ao devedor principal e ao solidário e subsidiário.

I. Além do que nada no texto ou no espírito da lei permite distinguir entre "dívida de liquidação" e dívida de coima.

De qualquer forma:

J. Importa ter bem claro que o recurso interposto para o TAF de Braga. Foi o primeiro acto pelo qual o recorrente reagiu contra a decisão que contra ele se pretende executar.

K. E reagiu contra ele porque, pela primeira vez, foi tomada contra si uma medida que afecta os seus direitos — tanto assim é que foi ordenada a sua citação.

L. Assim, o recorrente tem a sua legitimidade para impugnar essa decisão expressamente prevista na lei.

M. E tendo reagido logo que teve conhecimento dos actos em causa, o seu recurso foi apresentado atempadamente, não valendo contra si qualquer citação efectuada à devedora principal, até porque a citação é um acto pessoal.

N. Qualquer norma que diga o contrário é manifestamente inconstitucional.

O. Nomeadamente, os artigos 7º e 8º do RGIT, bem como a norma que resulta da conjugação do seu artigo 3º, com o art. 41º do DL 433/82, de 27/10 e o art. 401º do CPP, ou ainda o art. 680º do CPC e o art. 22º da LGT, são inconstitucionais quando interpretados no sentido de negar legitimidade activa para interpor recurso judicial da decisão proferida em processo de contra-ordenação que condene no pagamento de uma coima que a eles se pretenda cobrar.

P. E igualmente são inconstitucionais quando interpretados no sentido de fazer contar em relação ao responsável solidário e subsidiário os prazos de recurso do responsável principal.

Q. Inconstitucionalidade essa que resulta da violação dos artigos 20º, 32º, n.º 10 e 268º da Constituição da República Portuguesa.

Acresce que: -

R. Apesar da evidência das questões supra suscitados, entende o recorrente que existe uma outra que, por ser de conhecimento oficioso, poderia e devia ter sido apreciada pelo TAF de Braga.

S. Na verdade, estamos perante uma decisão proferida num processo de contra-ordenação contra uma sociedade comercial, mas cuja coima se pretende cobrar ao aqui recorrente.

T. Ora, está documentalmente demonstrado nos autos que a firma infractora foi dissolvida por sentença proferida no processo 2148/04.3 TJVNF do 2º Juízo Cível de V.N. de Famalicão, transitada em julgado em 28/04/2005.

U. Consequentemente, tem de considerar-se extinto o processo por contra-ordenação ou, pelo menos, a coima nele aplicada, em conformidade bom os artigos 61º e 62º do RGIF – o que não sucedeu.

V. Tanto mais que, conforme é entendimento pacífico, a dissolução das pessoas colectivas é equiparada à morte, conforme se pode ver no Ac. STA, de 21/1/2003 (www.dgsi.pt, proc. 01895/02), onde se salienta a opinião de Alfredo de Sousa Paixão e Jorge Sousa, no sentido de que «é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária.»

W. Em sentido concordante, podem ver-se também os acórdãos do STA, de 6/10/2005, 12/01/2005 e 19/01/2005, todos em www.dgsi.pt

X. Assim, sendo, podia e devia o TAF de Braga — e pode agora este alto Tribunal – ter conhecido da questão em causa e, por via disso, ter considerado extinto o processo de contra-ordenação e a coima nele aplicada — art. 61º e 62º do RGIT.

Y. Ao entender de forma diversa, a decisão recorrida violou os citados preceitos legais;

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou e na sua resposta o Ministério Público pugnou pela improcedência do recurso.

3- O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, uma vez que «… nas conclusões J), K) e N) das alegações, o recorrente para fundamentar o seu direito ao recurso e a tempestividade deste alega factos que a Mmª Juiz não estabeleceu, nem levou em conta na decisão recorrida; além disso, na conclusão T), o Recorrente, para sustentar haver erro de julgamento na decisão recorrida, alega um facto que, igualmente, a Mmª Juiz não levou ao probatório».

4- Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 71e 71v, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

5- É do seguinte teor o despacho recorrido

«*... os responsáveis solidário e subsidiários somente podem reclamar ou impugnar dívidas a qual resulte de uma liquidação, ou seja, é-lhe permitido discutir a legalidade da dívida exequenda (...) não se pode fazer uma interpretação extensiva, do referido normativo, na qual abranja as coimas aplicadas*.

... não é permitido, aos responsáveis subsidiários vir contestar a decisão de aplicação de coimas nos termos do n.º 4, do art. 22º da LGT.

Sendo o recorrente um responsável subsidiário não podem os autos serem convolados em processo de revisão, embora estejam dentro do prazo de 5 anos, a que se refere ao art. 86º do RGIT.

Face ao exposto indefere-se liminarmente o recurso, por o recorrente ser parte ilegítima e por ser extemporâneo a sua interposição.»

6-Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7- Sendo de conhecimento oficioso (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT) e prioritário (artigo 13.º do CPTA), importa desde já apreciar a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer de fls.67v. e seguinte.

Desde já se diga que a questão prévia suscitada não merece acolhimento.

Na verdade, a matéria levada às conclusões J), K), N) e T), não contêm factualidade que por alguma forma exceda ou coloque em causa o enquadramento em que se moveu o despacho recorrido, na economia do qual, aliás, não se julgou necessário fixar em probatório a matéria de facto.

Nas conclusões J), K) e N) é até de toda a evidência que o seu conteúdo consubstancia matéria de direito, integrando tão somente argumentos ou asserções produzidas em prol da tese que o recorrente desenvolve nas suas alegações.

Já no referente à conclusão T), não poderá ser qualificado como alegação de facto uma realidade jurídica que se mostra certificada nos próprios autos (fls. 25 e seguintes) e, como tal, não poderá deixar de processualmente relevar.

Termos em que improcede a questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público

7–- O despacho sob recurso, em resumo, após constatar que os autos de contra-ordenação tinham sido instaurados contra a sociedade "Lubimor" e que fora esta a notificada da decisão condenatória da aplicação da coima e não o ora recorrente, concluiu que, por não ser parte no processo e não ter sido objecto de qualquer condenação, ao recorrente não assistia legitimidade para o interposição do recurso e daí que se tenha abstido do conhecimento do seu mérito.

O recorrente, por sua parte, vem defender que, uma vez responsabilizado pelo pagamento da coima no processo de execução contra ele revertido, lhe assistiria legitimidade para a interposição do recurso à luz do disposto no artigo 401.º, n.º 1, alínea d) do CPP, "ex vi" do artigos 3.º, n.º 1, alínea b) do RGIT e 41.º do DL n.º 433/82, de 27/10, sendo inconstitucional qualquer norma que diga o contrário por violação do disposto nos artigos 20.º, 32.º, n.º10 e 268.º, n.º 4 da CRP.

Vejamos.

A questão jurídica que vem colocada no recurso prende-se em saber se o gerente de uma sociedade responsabilizado pelo pagamento de uma coima no processo de execução contra ele revertido possui ou não legitimidade para interpor recurso da decisão que no processo contra-ordenacional aplicou essa coima.

A resposta a essa questão terá de passar, necessariamente, pela ponderação da norma aplicável em matéria de recursos de decisões condenatórias preferidas pelas autoridades administrativas.

Ora, essa norma é o artigo 59.º, n.º 2 do RGCO, "ex vi" do artigo 3.º, n.º 1, alínea b) do RGIT, que diz expressamente:" *O recurso poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor"*.

Significa isto que só quem é arguido (ou o seu defensor) pode recorrer da decisão de aplicação de uma coima-vide, neste sentido, a anotação 10 ao artigo 59.º do RGIT, em Contra-Ordenações, anotações ao Regime Geral, de Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa.

Esta regra, especial sobre legitimidade para interposição de recursos de decisões administrativas condenatórias por contra-ordenações, afasta a necessidade de fazer apelo a legislação subsidiária, nomeadamente ao CPP, ao invés do que defende o recorrente.

No caso dos autos, bem andou o Tribunal "a quo" em considerar o ora recorrente parte ilegítima já que não é a pessoa arguida no processo de contra-ordenação, mas sim a sociedade "Lumibor--Componentes Têxteis, L.da"-cfr., em casos idênticos, o acórdão de 6/03/08,09/04/08, nos recurso n.ºs 1056/07. e 997/07.

Alega ainda o recorrente que qualquer norma que não lhe confira legitimidade para a interposição do recurso seria inconstitucional por violação das garantias de acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º, 32.º, n. 10 e 268.º, n.º 4 da CRP).

Não assiste razão ao recorrente nesta alegação.

De facto, em processo de contra-ordenação a garantia constitucional do direito de audiência e de defesa apenas é assegurada ao arguido, sendo que o responsável subsidiário, uma vez revertida a execução, por coima decorrente de infracção tributária, sempre poderá deduzir oposição à execução fiscal e, em tal sede, questionar a constitucionalidade das próprias normas que prevêem a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade -artigos 8.º, n.º 2 do RGTI E 7.º-A do RJIFNA (cfr. acórdãos de 27/02/08 e 1053/07, nos recursos n.ºs 1057/07 e 1053/07).

Neste mesmo sentido se escreveu no acima citado acórdão de 6-03-08, em situação idêntica e em que o recorrente é o mesmo:

"O ora recorrente fala ainda de extinção do «processo por contra-ordenação»; e da «manifestamente inconstitucional» «qualquer norma que diga o contrário». No entanto, e como é sabido, os recursos jurisdicionais não se destinam a conhecer de "questões novas", não apreciadas no Tribunal a quo.

É certo que a falada questão da extinção do «processo por contra-ordenação» poderia provocar o conhecimento oficioso deste Tribunal, se se verificasse, v.g., a prescrição da coima, o que não vem sequer alegado, nem os presentes autos de contra-ordenação propiciam os elementos necessários ao conhecimento de tal questão, sendo que a prescrição da coima pode e deve ser conhecida na execução fiscal, onde o revertido, ora recorrente, tem a legitimidade processual que aqui lhe falece para invocar essa e outras questões inclusivamente as de inconstitucionalidade que aventa".

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Garantia. Caducidade. Juros indemnizatórios.

Sumário:

Tendo sido declarada a caducidade da garantia, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que esta situação não é enquadrável nos preceitos normativos previstos no artº 43º, nºs 1 e 3 da LGT.

Processo n.º 23/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Modelo Hiper – Imobiliária, SA.
Relator Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial que Modelo Hiper - Imobiliária, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra o indeferimento parcial do pedido de indemnização pelos prejuízos ocorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária, no montante de € 3.556.429,01, prestada em 24/1/01 para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1805-99/103250.0, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Julgou a douta sentença recorrida procedente, a impugnação deduzida contra o indeferimento parcial do pedido de indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária para suspensão de processo de execução fiscal, por haver entendido que a indemnização em

caso de **caducidade da garantia** prevista no n.º 6 do artº 183º-A do CPPT, abrange todos os encargos suportados com a sua prestação, acrescidos do direito a **juros indemnizatórios**.

2. A dissonância da Fazenda Pública com o doutamente decidido, restringe-se ao segmento da douta sentença em quem, para além da indemnização por caducidade da garantia, determinou "o pagamento dos juros indemnizatórios contados nos termos da alínea b) do n.º 3 do artº 43º da LGT".

3. É entendimento da Fazenda Pública, não haver lugar ao pagamento de **juros indemnizatórios** nos termos do artº 43º da LGT, porquanto o direito a tais juros abrange apenas uma das causas da responsabilidade da Administração Tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável.

4. Não estando em presença, de uma situação de anulação de acto tributário por iniciativa da administração, ou de restituição oficiosa do imposto pago, mas tão só, de uma declaração de caducidade da garantia prestada, não há lugar ao pagamento de qualquer quantia a título de **juros indemnizatórios**, dada a falta de enquadramento no preceituado no artº 43º da LGT.

5. Em consequência deve ser parcialmente revogada a douta sentença sob recurso, por carecer de base legal a condenação em juros indemnizatórios.

6. O sentenciado violou o artº 43º da LGT.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, uma vez que, "por um lado o contribuinte conformou-se com a indemnização fixada (€ 41.684,33), sendo certo que podia pedir que fosse fixada em valor mais elevado, por aplicação da taxa de juros indemnizatórios ao valor garantido, nos termos do n.º 3 do artº 53 da LGT; por outro lado, o Mmº Juiz "a quo" não podia mandar, como mandou, acrescer àquela quantia juros indemnizatórios, porque não há norma que os preveja para o caso de declaração de caducidade da garantia (cfr., para além do citado nas alegações de recurso, o ac. de 18.5.05, r. n.º 40/05)".

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

A) Em 30/04/2001 a ora impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC n.º 8310020592, respeitante o exercício de 1993, no montante 470.296.007$00, cf. fls. 38 dos autos.

B) Por falta de pagamento dentro dos prazos legais foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1805-99/103250.0 no 1º Serviço de Finanças da Maia, referente à liquidação de IRC supra referida, cf. fls. 38 dos autos.

C) Após notificação a impugnante prestou garantia bancária no montante de 3.556.429,01 € (713.000.000$00) para suspensão do processo de execução fiscal n.º 1805-99/103250.0, referido em B), cf. fls. 21 e fls. 25 a 36 dos autos.

D) Em 27/11/2002 a ora impugnante requereu a verificação da caducidade da garantia supra referida e a indemnização pelos prejuízos incorridos e a incorrer com a sua prestação e manutenção, cf. fls. 7 e 8 dos autos.

E) Em 11/12/2002 foi proferido despacho proferido pela Direcção de Finanças do Porto, no âmbito de reclamação graciosa citada em A) cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e de onde se salienta que:

"(...) 19. Nos termos do art. 169º do CPPT, é obrigatória a prestação de garantia para suspensão do processo executivo, relativamente à importância não reclamada.

20. Segunda informação prestada pelo Serviço de Finanças Maia – I, onde corre seus termos o processo executivo, seria necessária apresentar garantia no valor de 19.593.495$00, para suspensão do mesmo, na parte correspondente a 12.878.074$00.

21. Face ao exposto, existe fundamento para aplicação da caducidade da garantia prestada pelo reclamante em 24/01/2001, no valor de 693.406.505$00 (713.000.000$00 – 19.593.495$00), cessando todos os efeitos inerentes à mesma.

22. Nos termos da alínea f) do art. 69º e art. 169º do CPPT, mantenha-se a garantia no valor de 19.5993.495$00.

(...)" cf. fls. 38 a 40 dos autos.

F) Os encargos suportados pela impugnante com a prestação da garantia ascenderam a 41.684,33 € até 30/06/2002, cf. fls. 30 dos autos.

3 – Como resulta das conclusões da motivação do recurso da Fazenda Pública, o seu objecto circunscreve-se apenas a saber se, para além da indemnização por caducidade da garantia, são ou não devidos juros indemnizatórios contados nos termos do disposto no artº 43º, n.º 3, alínea b) da LGT.

Dispõe este normativo legal que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine (…) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido" (n.º 1), "quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos" (n.º 3, alínea *a*)), "em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária (…)" (n.º 3, alínea *b*)) ou "quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste (…)" (n.º 3, alínea *c*)).

Ora, no caso dos autos, não estamos perante nenhuma destas situações – erro imputável aos serviços, incumprimento do prazo de restituição oficiosa dos tributos, anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária ou revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte efectuada mais de um ano após o seu pedido -, mas sim perante a declaração da caducidade da garantia que suspendeu a execução legal.

Pelo que não há lugar ao pagamento de tais juros, já que esta situação não é inquadrável nos preceitos normativos acabados de referir.

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 18/5/05, in rec. n.º 40/05 e de 11/10/06, in rec. n.º 513/96, que aqui vimos seguindo de perto.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que condenou no pagamento de juros indemnizatórios, que não são devidos.

Custas pela impugnante, na proporção do vencido, na instância.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Jorge Lino*.

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Despacho de reversão. Impugnação. Convolação. Intempestividade.

Sumário:

I — É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artº 276º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento no não exercício da gerência de facto ou de direito da sociedade originária devedora e na inexistência de culpa na insuficiência do património, fundamento este que se enquadra na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

II — Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, só é possível a convolação se a petição inicial tiver sido apresentada no prazo da oposição.

Processo n.º 76/08-30.
Recorrente: Rui Manuel Pedro dos Reis Potrica.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Rui Manuel Pedro dos Reis Potrica, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduzira contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que, contra si, mandou reverter a execução originariamente instaurada contra a sociedade "Sem Limites Construções, Lda", para cobrança de IVA e IRC, relativos aos anos de 2000 e 2004, respectivamente, no valor global de € 13.580,40, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso interposto pelo impugnante/recorrente tem por objecto a sentença de fls. que indeferiu liminarmente a presente impugnação judicial por não ser o meio processual adequado;

B) Quanto a nós sem razão uma vez que o Sr. Juiz "a quo" deixou de apreciar e pronunciar-se sobre questões que deveria apreciar.

C) Isto porque foi o citando/recorrente citado para:

- deduzir oposição à execução;
- pagar a quantia exequenda;
- reclamar graciosamente;
- impugnar judicialmente.

D) E para a prática destes actos a Entidade Fiscal concedia:

- o prazo de 30 dias para se opor;
- o prazo de 90 dias para reclamar ou para impugnar.

E) Quer isto significar que ao citando era-lhe concedido o prazo de 90 dias para impugnar desde "CITAÇÃO dos responsáveis subsidiários em processo de Execução Fiscal".

F) Foi o que o citando fez: impugnou no prazo concedido de 90 dias.

G) E a citação estaria legalmente correcta? Julgamos que sim.

H) Nos termos do artº 235º do CPC ao citando devem ser comunicados os dados essenciais do processo e o prazo para oferecer a sua defesa - (que no caso sub judice poderia consistir na oposição e na impugnação).

I) Poderia a defesa cingir-se só à oposição ou só à impugnação.

J) Mas a entidade que fez a citação pôs à disposição do citando qualquer uma delas (oposição--impugnação) e respectivos prazos.

L) Mas ainda que se entendesse que houve lapso/erro da parte da Entidade Fiscal, ainda assim o citando não poderia ser prejudicado - ver n.º 3 do artº 198º C.P.C. e acórdão do STJ de 5/11/80 — BMJ n.º 301, pág. 364.

M) Assim, o citado praticou o acto de impugnação judicial no cumprimento de um comando legal - entidade citanda e no prazo concedido - 90 dias.

N) Pelo que é tempestiva a presente impugnação não podendo estar na base do presente indeferimento liminar.

O) Mais. Julgamos que a impugnação é o meio próprio de o responsável subsidiário se defender, uma vez que de acordo com o conteúdo do artº 102º do C.P.P.T. a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias a contar da citação do Responsável Subsidiário em processo de execução.

P) Mas mesmo que assim não fosse – o que por mera hipótese se toma – dado o prazo de 90 dias concedido pela Entidade citanda para a impugnação, ainda assim deveria proceder-se a CONVOLAÇÃO do processo de impugnação em processo de execução, por se verificarem os pressupostos legais de petição.

Q) A sentença ora recorrida violou, designadamente o artº 97º da Lei Geral Tributária, o artº 98º, n.º 4 do C.P.P.T, o artº 99º do C.P.P.T., o artº 102º do C.P.P.T., o artº 235º do C.P.C. e o artº 668º, n.º 1 da alínea d) também do C.R.C.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber qual o meio processual adequado para reagir contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que ordenou a reversão da execução fiscal contra o gerente da sociedade executada, na sua qualidade de responsável subsidiário.

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

Por sua vez, alega o recorrente, por um lado, que a impugnação "é o meio próprio de o responsável subsidiário se defender, uma vez que de acordo com o conteúdo do artº 102º do C.P.P.T. a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias a contar da citação do Responsável Subsidiário em processo de execução" e, por outro, "mesmo que assim não fosse - o que por mera hipótese se toma - dado o prazo de 90 dias concedido pela Entidade citanda para a impugnação, ainda assim deveria proceder-se a CONVOLAÇÃO do processo de impugnação em processo de execução, por se verificarem os pressupostos legais de petição".

Mais alega que foi citado para deduzir oposição à execução, pagar a quantia exequenda, reclamar graciosamente e impugnar judicialmente. "E para a prática destes actos a Entidade Fiscal concedia:

- o prazo de 30 dias para se opor;
- o prazo de 90 dias para reclamar ou para impugnar.

Quer isto significar que ao citando era-lhe concedido o prazo de 90 dias para impugnar desde "CITAÇÃO dos responsáveis subsidiários em processo de Execução Fiscal".

Foi o que o citando fez: impugnou no prazo concedido de 90 dias".

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA em diversos arestos, nomeadamente no Acórdão de 13/7/05, in rec. n.º 504/05, que passaremos a transcrever, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreve-se, então, neste aresto que "o art. 22.º, n.º 4, da L.G.T. estabelece que «as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Para além disso, os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do C.P.P.T..

O processo de impugnação judicial e a oposição à execução fiscal têm campos de aplicação distintos.

O art. 97.º do C.P.P.T. indica os meios processuais judiciais tributários.

Nele se indicam vários tipos de processo de impugnação, designadamente:

a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;

c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários;

d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;

e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;

f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;

g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração.

Desta indicação pormenorizada dos tipos de processos de impugnação, conclui-se que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos do tipo dos aqui indicados.

O despacho que decide a reversão em processo de execução fiscal não se engloba em nenhuma destas alíneas, pelo que é de concluir que o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ser discutida contenciosamente a sua legalidade.

Por outro lado, sendo o despacho que decide a reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses neste meio processual.

Entre os meios processuais previstos no C.P.P.T. para os revertidos defenderem os seus interesses no processo de execução fiscal, há dois que seriam potencialmente aplicáveis: a reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T., uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos do revertido, e a oposição à execução fiscal, na medida em que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, pode basear-se em «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título», o que é manifestamente o caso quando está em causa apreciar se o acto que decide a reversão (não o de liquidação) é legal.

Destes dois meios processuais, a oposição à execução fiscal é o único que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime-regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art. 278.º do C.P.P.T., e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212.º e 169.º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código).

Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão…

Se, eventualmente, os revertidos pretenderem também discutir a legalidade de um acto de liquidação ou outro acto de um dos tipos indicados no art. 97.º como podendo ser objecto de processo de impugnação, poderão também deduzir impugnação.

Mas, cada um destes meios processuais terá de ser utilizado no âmbito do campo de aplicabilidade previsto na lei.

…Examinando as questões colocadas pela Impugnante constata-se que nenhuma delas pode ser objecto de processo de impugnação judicial, por os actos a que elas se reportam não estarem incluídos na lista de processos de impugnação que consta do art. 97.º, n.º 1, do C.P.P.T.".

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 29/6/05, in rec. n.º 501/05; de 15/2/06, in rec. n.º 1.255/05; de 8/3/06, in rec. n.º 1.294/05; de 5/7/06, in rec. n.º 440/06; de 12/12/06, in rec. n.º 483/06 e de 7/2/07, in rec. n.º 436/06.

Assim, olhando para a petição inicial, logo vemos que o recorrente centra a sua pretensão na sua não responsabilização subsidiária (por não ter sido, no período em causa, gerente de facto ou de direito da sociedade originária devedora) e na sua não culpa na insuficiência do património.

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

Alega, porém, o recorrente que, constando da citação que podia deduzir oposição ou impugnação judicial nos prazos nela referidos, a entidade que emitiu essa citação pôs ao seu dispor qualquer uma delas e respectivos prazos, pelo que, ao optar por esta última, o fez "no cumprimento de um comando legal – entidade citanda e no prazo concedido – 90 dias".

Mas também não tem razão.

Com efeito ao emitir, naqueles termos, a referida citação, a Administração Tributária, tal como lhe competia, mais não fez do que indicar ao citado os diferentes meios processuais de reacção contra o acto de reversão, com prazos legais também diferentes.

Mas e como vimos supra, cada um destes meios processuais terá de ser utilizado no âmbito do campo de aplicabilidade previsto na lei.

E só na hipótese de o revertido pretender discutir a legalidade de um acto de liquidação ou outro acto de um dos tipos indicados no art. 97.º como podendo ser objecto de processo de impugnação, poderia deduzir impugnação judicial - o que, como vimos, não acontece no caso subjudice.

Conclui-se, assim, que houve erro na forma de processo, uma vez que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para apreciar a questão suscitada pelo impugnante na petição inicial.

4 – Mas e como também pretende o recorrente, será possível, no caso dos autos, proceder à convolação do processo de impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal?

Dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que "em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei".

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Voltando ao caso vertente, o recorrente foi citado para a execução fiscal em 19/1/07 (vide fls. 16 a 18) e a presente petição inicial foi apresentada em 29/3/07 (vide fls. 2), pelo que, nesta data, há muito que ia já decorrido o prazo de 30 dias a que alude o artº 203º, n.º 1, alínea a) do CPPT, sendo, assim, intempestiva.

Deste modo, não é possível convolar a impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

CIVA. art. 35º, n.º 5. Pressuposto de actuação da administração fiscal.

Sumário:

I — Se um dos pressupostos em que assenta a liquidação adicional de IVA por parte da administração fiscal foi o incumprimento do art. 35º, n. 5, do CIVA, como resulta expressamente do relatório da inspecção, cujas conclusões foram levadas ao conhecimento do contribuinte, não pode este questionar a liquidação com base na falta desse pressuposto.

II — Conclusão que sai reforçada se o contribuinte assevera expressamente na petição inicial que a AF se estribou no incumprimento do art. 35º, n. 5 do CIVA.

Processo n.º 98/08-30.
Recorrente: Construções Armindo Lourenço Oliveira Unipessoal, Ld.
Recorrida: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A…**, LD.**, com sede na Rua …, Oliveira do Hospital, impugnou judicialmente, junto do TAF de Coimbra, a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, referentes aos exercícios de 2001 e 2002.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação parcialmente procedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial, sofrendo a mesma de erro de julgamento em matéria de direito.

2) Ao contrário do decidido, a AF não considerou o incumprimento do art. 35º, n. 5 do CIVA como um pressuposto de actuação para desconsiderar a dedução do IVA, mas tão só como mais um indício que as facturas não representariam serviços efectivamente prestados, razão pela qual apenas identificou da forma que se constata em anexo ao relatório.

3) A própria AF refere: "1. Quanto às facturas consideradas pela inspecção tributária como não correspondentes a serviços efectivamente prestados - "facturas falsas - existem, fundamentalmente, dois tipos de justificação para serem consideradas como tais pelo que não é aceite a dedução do IVA, de acordo com o n. 3 do art. 19º do CIVA, nem são aceites como custos de acordo com o art. 23º do CIRC: (ponto III. A. do projecto de relatório): -declaração dos destinatários destas facturas onde dizem não ter efectuado os serviços; - não justificação convincente da empresa em como pagou esses mesmos serviços. Nota: no projecto de relatório está referido que raramente são descriminadas as quantidades de serviços prestados, o preço unitário, bem como as obras onde os serviços foram prestados, não cumprindo o preceituado no art. 35º do CIVA, nomeadamente, o seu ponto n. 5. Ora, esta irregularidade era suficiente, só por si, para inviabilizar o direito à dedução do IVA"

4) A convocação do art. 35º, n. 5 do CIVA é feita a título condicional como se depreende da própria terminologia utilizada: "...esta irregularidade era suficiente..." não se devendo relevar o que a tal respeito consta da douta contestação da FP pois que a fundamentação a posteriori é ilegal, não sendo admissível.

5) Era suficiente, porventura, mas não foi com base na mesma que a AF se estribou para efectuar a tributação, tanto que nem sequer identificou os documentos que concretamente estariam desconformes com aquele normativo, dispensando o contribuinte de alegar e provar o que quer que fosse a tal respeito.

6) A AF apenas mobilizou a norma do art. 19º do CIVA para justificar as correcções que efectuou e, assim sendo, a douta sentença recorrida errou ao apreciar a causa fora dos pressupostos fixados pela administração e com base nos quais praticou os actos impugnados, violando assim o princípio do contencioso de anulação e o princípio da legalidade administrativa.

7) Mostrando-se que o Tribunal recorrido considerou, em seu juízo, que a Administração, ao proceder da forma que procedeu, o não fez fundada em elementos indiciários sérios e objectivos, não satisfazendo aquela o ónus da prova que lhe cabia, isto é, não demonstrando a concorrência dos pressupostos legais da sua actuação, tem a impugnação que ser julgada procedente.

Não houve contra-alegações.

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

Foram colhidos os vistos legais.

2. Quanto à matéria de facto, remete-se para os termos da 1ª instância, que decidiu aquela matéria – artºs 713º, 6, e 726º do CPC.

3. Como se vê supra, a questão fulcral da recorrente tem a ver com o art. 35º, 5, do CIVA, sendo aí que o recorrente centra as suas atenções.

Vejamos o parecer do EPGA.

É este do seguinte teor:

"Alega a recorrente que no caso sub judice a norma do art. 35º, n. 5 do CIVA não foi convocada pela Administração Fiscal para a desconsideração do direito à dedução do IVA, pois que apenas foram levados em conta os aspectos das declarações dos destinatários das facturas onde dizem não ter efectuado os serviços e a não justificação convincente da empresa em como pagou esses mesmos serviços, sendo a convocação daquela norma feita a título condicional como se depreende da própria terminologia utilizada: "...esta irregularidade era suficiente..."

"E que a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento pois que em parte alguma do relatório dos serviços de fiscalização se vislumbra que aquele incumprimento fosse critério ou pressuposto da tributação.

"Afigura-se-nos que não lhe assiste razão.

"Resulta do artigo 19º n. 2 do CIVA que a factura ou documento equivalente exigida para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35º, n. 5 do CIVA.

"Ora, se atentarmos nas conclusões da acção de inspecção, a fls. 5 dos autos apensos (ponto 1.2), constatamos que as correcções efectuadas assentam na fundamentação ali expressa e no sentido de que «o sujeito passivo registou custos e deduziu IVA tendo como suporte facturas que, para além de não estarem emitidas na forma legal, não obedecendo ao determinado pelo n. 5 do art. 35º do CIVA não correspondem a serviços efectivamente prestados».

"O não cumprimento daquele formalismo, que constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto, é, pois, fundamento das correcções efectuadas, e mostra-se devidamente evidenciado no relatório dos serviços de fiscalização, sendo também com base nesse facto que a sentença recorrida concluiu (cf. fls. 188) que as correcções efectuadas em sede de IVA assentam numa dupla fundamentação: «a inobservância do art. 35º do CIVA integra o fundamento formal e que a inexistência dos negócios subjacentes agrega a fundamentação material.

"Termos em que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido".

Vejamos agora os fundamentos do recurso.

E a primeira questão que se podia hipoteticamente considerar tem a ver com a eventual incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal, isto face à conclusão 7ª das respectivas alegações de recurso.

Mas não nos parece que a recorrente dissente sobre a matéria de facto levada ao probatório.

Seja porque logo na página 2 das suas alegações de recurso (vide fls. 212, verso), refere expressamente que "entende a recorrente que a mesma (sentença) errou no julgamento em *matéria de direito*…"), seja porque o cerne do recurso se centra na conclusão 2ª das alegações de recurso (que nada tem a ver com matéria de facto), sendo que a conclusão 1ª das alegações de recurso claramente aponta no sentido de que o fundamento do recurso versa apenas *matéria de direito*.

Assim, aquela conclusão há-de ser vista como mais um corolário das restantes conclusões.

Vejamos então.

Há que trazer desde já à colação a conclusão 2ª das alegações de recurso, demais que as outras são uma consequência ou corolário do conteúdo vazado em tal conclusão.

Que – relembramos – é do seguinte teor:

"Ao contrário do decidido, a AF não considerou o incumprimento do art. 35º, n. 5 do CIVA como um pressuposto de actuação para desconsiderar a dedução do IVA, mas tão só como mais um indício que as facturas não representariam serviços efectivamente prestados, razão pela qual apenas identificou da forma que se constata em anexo ao relatório".

Veremos de seguida que a recorrente não tem razão.

Na verdade, e logo na petição inicial, a recorrente alega exactamente o contrário do que aqui vem dizer.

Nada melhor que transcrever o art. 8º da petição inicial, que é exactamente a antítese do que diz agora a recorrente:

"Estribou-se a AF em dois autos de declarações de alguns dos emitentes das facturas, na existência de cheques de pequenos valores, na inexistência de contratos de empreitada e inexistência de autos de medição, *no incumprimento do art. 35º, n. 5 do IVA*, no pretenso preenchimento das facturas pela impugnante ou pela sua empregada e no facto dos emitentes não terem a sua situação fiscal regularizada" (sublinhado nosso).

Ou seja: a próprio recorrente aceita e afirma que um dos pressupostos da actuação da administração foi o incumprimento do art. 35º, n. 5, do CIVA, ou seja, a antítese do que agora assevera.

Depois porque, diferentemente do que alega, as conclusões no tocante ao ponto em causa –, quer do relatório da inspecção, quer do respectivo projecto (que são idênticas) apontam em sentido inverso ao alegado pela recorrente.

Transcrevendo o ponto específico, subordinado ao sub-título "descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção" (fls. 5 do processo administrativo apenso):

"O sujeito passivo registou custos e deduziu IVA *tendo como suporte facturas que, para além de não estarem emitidas na forma legal, não obedecendo ao determinado pelo n. 5 do art. 35º do Código do IVA*, não correspondem a serviços efectivamente prestados sendo como tal consideradas facturas falsas. Estão nestas condições as facturas emitidas pelos sujeitos passivos a seguir indicados, uns residentes na área da Direcção de Finanças de Coimbra, outros residentes na área de outras Direcções de Finanças …" (sublinhado nosso).

Fácil é pois concluir que o relatório suporta a conclusão de que um dos pressupostos para as correcções (e subsequente liquidação adicional) radica no incumprimento, por parte da impugnante, do já citado art. 35º, n. 5, do CIVA.

Ao invés do que defende a recorrente.

Tanto basta – ao recordarmos agora as palavras do EPGA – que é certeiro o seu entendimento.

Dito isto, e soçobrando inexoravelmente a conclusão 2ª das alegações de recurso, igual destino está reservado às conclusões 3ª, 4ª e 5ª, sendo que a 6ª, face ao atrás exposto, não corresponde à realidade dos autos.

O recurso está assim votado ao insucesso.

Certo que um outro caminho eventualmente a percorrer seria questionar a falta de indicação, por parte da Administração, dos elementos em falta das questionadas facturas.

Como agudamente o Mm. Juiz observou.

Apreciemos um extracto da sentença, no ponto em causa:

"Todavia, a fls. 9 do relatório pode ler-se que as «facturas emitidas por estes subcontratados, raramente descriminam as quantidades dos serviços prestados, bem como o preço unitário do referido serviço, bem como as obras onde os serviços foram prestados, não cumprindo o preceituado no artigo 35.º do código do IVA, nomeadamente no seu ponto n. 5».

"Quantidades dos serviços prestados. Preço unitário do serviço. Obras onde os serviços foram prestados. Não se me afigura que exista aqui falta de concretização. São perfeitamente perceptíveis a qualquer normal declaratário as razões que levaram a A.F. a concluir pela inobservância do artigo 35.º, n. 5, do C.I.V.A.

"O único óbice vai para a expressão «raramente discrimina». Parece que a própria A.F. concedeu que algumas das facturas que põe em causa fazem essa discriminação. *A ser assim, era seu dever indicar umas e outras, separar o trigo do joio. Ao não fazê-lo, permite-se uma ambiguidade que dificulta a correcta interpretação do seu raciocínio, por conseguinte, também a defesa do contribuinte*…" (sublinhado nosso).

Mas a solução que o Mm. Juiz encontrou, em função destas suas observações (eventualmente questionável), não faz parte do objecto do recurso, pelo que este Supremo Tribunal não pode conhecer de tal questão.

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

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

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — Lúcio Barbosa (relator) — Jorge Lino — Brandão de Pinho.

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Procedimento de inspecção. Âmbito. Prorrogação. Caducidade. Inconstitucionalidade. Princípios da Legalidade. Proporcionalidade e Imparcialidade.

Sumário:

I — O procedimento de inspecção parcial ou univalente não pode ser prorrogado- artigos 14.º, n.º 1, e 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária.

II — Tal prorrogação determina a caducidade da inspecção.

III — Esta não sequência necessariamente, a se, a ilegalidade da liquidação mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspecção, pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação - artigo 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

IV — Tal interpretação, nos termos da qual e em síntese, a inobservância dos prazos legalmente definidos para a inspecção apenas relevam directamente em sede de caducidade da liquidação, não ofende os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade.

Processo n.º: 103/08-30.
Recorrente: Transurbe - Construções, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A sociedade Transurbe – Construções, Lda., melhor identificada nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IVA e de juros compensatórios do exercício do ano de 2001, no montante total de € 69.711,66, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) A recorrente foi alvo de uma inspecção tributária externa, levado a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária afectos à Direcção de Finanças de Setúbal em sede de IVA 2001.

b) A acção de inspecção teve por base a ordem de serviço n.º 40 379, referente ao ano de 2001, tendo tido início em 18-11-2003, e sido concluída em 29-10-2004.

c) A notificação para início do procedimento de inspecção definia âmbito do procedimento, como parcial.

d) A referida ordem de serviço foi objecto de duas prorrogações de prazo.

e) A matéria objecto do presente recurso é exclusivamente de direito, pelo que é competente para decidir, o Supremo Tribunal Administrativo.

f) A douta sentença recorrida não tomou posição sobre questões de que devia conhecer suscitadas pela parte, nem decidiu explicitamente que não podia delas tomar conhecimento, pelo que é nula por omissão de pronúncia (al. d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC).

g) De facto, na causa de pedir arguiu-se a violação das disposições articuladas dos artigos 77.º n.º 6 da LGT e 36.º n.º 1 do CPPT e o inerente vício de violação de lei daí derivado, mas a sentença omitiu o dever de pronúncia sobre essas questões, (arts. 660.º n.º 2, 713.º n.º 2 do CPC e 125.º do CPPT).

h) O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar do seu início (artº 36.º, n.º 2 do RCPIT).

i) Nos termos do n.º 3 da mesma disposição legal, antes da alteração imposta pela Lei 50/2005, de 30 de Agosto, o prazo de inspecção podia ser prorrogado no caso de procedimento geral ou polivalente.

j) O procedimento inspectivo que originou a liquidação na base da douta sentença ora em crise, versou apenas sobre alguns tributos, IRC e IVA e foi expressamente qualificado como parcial, pelo que não restam dúvidas de que a lei não admitia a sua prorrogação.

k) Entendimento este preconizado por MARTINS ALFARO, in Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, Comentado e Anotado, 2003, Áreas Editora.

l) Nos termos do princípio da legalidade, o acto administrativo tem que ser em tudo conforme com a lei, sob pena de ilegalidade. A necessidade de rigorosa subordinação à lei é a primeira das características essenciais do acto administrativo (vide, entre outros art. 266.º, n.º 2 da CRP, artº. 3.º do CPA, artº. 8º, n.º 2, al.) a) da LGT).

m) A ordem de serviço emitida para o ano de 2001 foi objecto de duas prorrogações de prazo, nos termos do artigo 36º do RCPIT, o que a lei não permitia, pelo que as prorrogações traduziram a prática de actos ilegais.

n) A liquidação na base da sentença ora em crise, foi efectuada na sequência de uma acção inspectiva prorrogada de forma ilegal.

o) Apenas agindo de forma ilegal, a Administração Fiscal finalizou o procedimento inspectivo, motivo pelo qual, estando a actuação daquela sujeita ao princípio da legalidade estrita, desde logo, não pode prevalecer a liquidação por resultar de uma inspecção ilegalmente efectuada, padecendo aquela de vício de violação de lei.

p) Assim, todo o procedimento inspectivo deve ser anulado e em consequência, declarado nulo o acto de liquidação, nos termos da alínea i) do n.º 2 do artº. 133º, alínea i) do CPA.

q) O DL n.º 413/98, de 13 de Dezembro, diploma que aprovou o RCPIT, visa a consagração de garantias de proporcionalidade.

r) O que faz no cumprimento do princípio constitucional da proporcionalidade, consagrado entre outras normas legais, no artº. 266º, n.º 2 da CRP, artº. 15.º do CPA, 55.º da LGT e 46.º do CPPT.

s) O Princípio da necessidade, manifestação do princípio da proporcionalidade, obriga a que de entre os meios adequados à prossecução do interesse público, deva ser escolhido aquele que menos sacrifício represente para os particulares, porquanto só esta via é necessária.

t) A realização de acções demasiado prolongadas viola o princípio da necessidade. As exigências desmesuradas ao contribuinte violam o princípio da proporcionalidade.

u) A Administração Fiscal encontra-se vinculada ao princípio da imparcialidade, consagrado no art. 266.º da CRP, art. 6.º do CPA e 55.º da LGT, princípio que se manifesta desde logo, no sentido de imparcialidade na aplicação do princípio da proporcionalidade.

v) Quando da colisão entre o interesse público e o interesse particular, a Administração Fiscal não pode impor aos particulares mais do que o mínimo de sacrifício.

w) O prazo de inspecção constitui uma garantia dos contribuintes.

x) Considerar que o prazo de inspecção se pode prolongar indefinidamente, até à data de caducidade do direito à liquidação, viola uma garantia dos contribuintes, atentando frontalmente contra os princípios da proporcionalidade, necessidade e imparcialidade.

y) Para além de que, torna totalmente inúteis os prazos de inspecção, bem como as condições em que podiam os mesmos serem prorrogados, o que equivale a presumir que o legislador foi distraído e atenta frontalmente com o disposto no art. 9.º, n.º 3 do CC.

z) Mais, tal entendimento atenta contra o disposto no n.º 3 do art. 63.º da LGT, preceito que no cumprimento do imperativo da proporcionalidade, definiu os casos restritos em que pode ser efectuado mais do que um procedimento inspectivo, relativo ao mesmo período.

aa) O legislador da LGT pretendeu impedir que fossem efectuadas, em regra, várias fiscalizações ao mesmo sujeito passivo relativas ao mesmo período.

bb) Seguindo o entendimento proferido na douta sentença em crise, não poderia a AF efectuar mais do que uma acção inspectiva, porém, poderia realizar, uma inspecção com a duração do prazo de caducidade do seu direito à liquidação, tal seria deixar entrar pela janela aquilo a que o legislador fechou a porta.

cc) Não restam dúvidas de que a ultrapassagem do prazo de inspecção, conduz a que para efeitos de contagem do prazo de caducidade, tudo se passe como se não tivesse sido efectuada inspecção, correndo o respectivo prazo de forma contínua e sem qualquer suspensão.

dd) Mas da prevalência da LGT em face do RCPIT, resulta também o respeito pelo preceituado no referido art. 63.º da LGT, onde se definem os casos restritos em que pode ser efectuado mais do que um procedimento inspectivo relativo ao mesmo período.

ee) A natureza essencialmente regulamentadora do RCPIT decorre da necessidade de respeito pelas garantias dos contribuintes, consagradas na LGT, mormente com o respeito pelos princípios da legalidade, proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, bem como, pelas garantias consagradas no art. 63.º da LGT.

ff) Assim, a interpretação conjugada dos arts. 14.º e 36º, nºs 1, 2, e 3, do RCPIT, na redacção anterior à Lei 50/2005, de 30 de Agosto e art. 46.º, n.º 1 da LGT, segundo a qual, os prazos definidos na lei para a inspecção apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade, é ilegal e inconstitucional por violação do princípio da legalidade consagrado no artº 266.º, n.º 1, e por violação dos princípios da proporcionalidade e da imparcialidade consagrados no n.º 2 da mesma disposição legal da CRP.

gg) Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes (artº. 63º, n.º 1 da LGT).

hh) Quando, por força da lei ou por vontade das partes, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição. (artº. 298º, n.º 2 do CC).

ii) O art. 36.º, n.º 2 do RCPIT estabelece um prazo para a conclusão da inspecção, prazo este que é de caducidade, e não se suspende (artº. 53.º, n.º 2 do RCPIT).

jj) A "ratio" do instituto da caducidade assenta em razões objectivas de segurança jurídica, (neste sentido, o recente Acórdão desse STA, de 06-02-07 proferido no Recurso n.º 1456).

kk) O prazo para a conclusão da inspecção foi ultrapassado, pelo que a mesma já caducara, por terem decorrido mais de seis meses após o início do procedimento inspectivo, não havendo possibilidade de prorrogação de prazo.

ll) Em matéria de incidência e garantias vigora o princípio constitucional da legalidade e os respectivos corolários da tipicidade fechada e do exclusivismo.

mm) A criação de impostos está disciplinada na Lei Fundamental nos normativos da CRP contidos na alínea i) do n.º 1 do artigo 168.º na sua conformidade com o artigo 106.º, nºs. 2 e 3.

nn) Enquanto garantia, a caducidade do direito à liquidação terá de subordinar-se a limites temporais precisos quer quanto à preclusão interna quer quanto à preclusão externa.

oo) Daí a relevância do decurso do tempo decorrido depois da prática do acto tributário em que a caducidade se fundamenta em razões de segurança jurídica e de paz social, de certeza dos direitos e das relações jurídicas, de paz familiar e interesse da brevidade das relações jurídicas.

pp) Tendo caducado o prazo para a conclusão da inspecção, todos os actos resultantes da referida acção inspectiva são ilegais, por vício de violação de lei, e em consequência, sempre deve ser anulada a liquidação na base da sentença ora recorrida.

qq) Cabe frisar, que caso a AF pretendesse alterar o âmbito do procedimento inspectivo, o poderia ter feito com base no artº. 15.º, n.º 1 do RCPIT.

rr) Porém, a alteração do âmbito do procedimento inspectivo teria de ser notificada ao sujeito passivo, sob pena de preterição de formalidade essencial, neste sentido, (vide, Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 16-11-2004, proferido no Recurso n.º 01078/03).

ss) Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados (artº. 36.º, n.º 1 do CPPT).

tt) Qualquer decisão procedimental, só produz efeitos com a notificação (n.º 6 do artº. 77.º da LGT).

uu) A exigência de notificação encontra fundamento no respeito pelo princípio do contraditório, consagrado no artº. 45.º do CPPT.

vv) Para que a prorrogação da acção inspectiva pudesse ter sido validamente efectuada, o seu âmbito teria de ser alterado, e tal decisão notificada à ora recorrente, o que não aconteceu.

ww) Assim, foi preterida formalidade essencial conducente à ilegalidade da liquidação, pelo que, também pelo ora explanado, não deve a liquidação em causa nos presentes autos permanecer na ordem jurídica.

2 - A Fazenda Pública não contra-alegou.

3 - O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido do provimento de recurso com base na procedência da arguida nulidade de sentença por de omissão de pronúncia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 - A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

1- Com base na ordem de serviço n.º 40379 foi determinado o procedimento externo de inspecção à Transurbe - Construções, Lda., ao exercício de 2001 e de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA (cfr. teor de fls. 6 do relatório de inspecção em apenso).

2- A acção de inspecção referida no ponto anterior teve início em 18/11/2003 e conclusão em 29/10/2004 como consta da nota de diligência tendo o sujeito passivo dela tomado conhecimento em 29/10/2004 (cfr. teor de fls. do apenso).

3- Em 27/04/2004 foi proferido informação pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal na qual consta a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto de "Elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e Ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis" propondo-se a prorrogação do procedimento de inspecção por mais três meses (cfr. teor de fls. 10/11 do relatório em apenso).

4- Na mesma data foi exarado parecer com o seguinte teor "Confirmo a proposta de prorrogação do prazo de procedimento de inspecção tributária por mais três meses, de acordo com o artº. 36º, n.º 3 alíneas a) e b) do RCPIT" e proferido despacho em 30/04/2004 pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação com o seguinte teor "Concordo. Notifique-se" (lis. lodo relatório em apenso).

5- Em 03/05/2004 a ora impugnante foi notificada do teor do ofício n.º 12519 de 30/04/2004 dando conta da prorrogação de prazo por mais 3 meses para a conclusão da acção inspectiva (cfr. teor de fls. 8/9 do apenso).

6- Em 28/07/2004 foi proferida informação pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal na qual consta a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto de "Elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e Ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis" propondo-se a prorrogação do procedimento de inspecção por mais três meses (cfr. teor de fls. 15/16 do relatório em apenso).

7- Na mesma data foi exarado parecer com o seguinte teor "Confirmo a proposta de prorrogação do prazo de procedimento de inspecção tributária por mais três meses, de acordo com o art. 36º, n.º 3 alíneas a) e b) do RCPIT" e proferido despacho em 29/07/2004 pelo substituto legal do Director de Finanças com o seguinte teor "Concordo. Notifique-se" (fls. 15 do relatório em apenso).

8 - A ora impugnante foi notificada do teor dos ofícios n.º 23462 de 29/07/2004 e 23796 de 03/08/2004 dando conta da prorrogação de prazo por mais 3 meses para a conclusão da acção inspectiva (cfr. teor de fls. 12/14 do apenso).

9 - No ponto II.1 do relatório de inspecção consta que "A presente acção de fiscalização teve por base as ordens de serviço nºs 40.379 e 40.380 referentes aos exercícios de 2001 e 2002, tendo sido iniciadas em 18/11/2003 e concluídas em 29/07/2004. As referidas ordens de serviço foram objecto de duas prorrogações de prazo nos termos do art. 36º do RCPIT, devido essencialmente à falta de cooperação evidenciada pelos responsáveis da empresa, conforme se descreve ao longo deste relatório. Esta situação encontra-se contemplada no disposto do art. 57º, n.º 4 da LGT. A acção teve como objectivo o de verificar o cumprimento fiscal do sujeito passivo, em sede de IRC e IVA, durante os exercícios analisados (…)" (cfr. fls. 22 do relatório em apenso).

10 - Os serviços de inspecção verificaram que "A Transurbe durante os exercícios analisados obteve também proveitos derivados da construção de moradias em alguns dos lotes vendidos na Urbanização Quinta da Várzea e Urbanização Vale Ana Gomes. A construção dessas moradias foi efectuada mediante a celebração de contratos de empreitada, assumindo o carácter de prestações de serviços sujeitas a IVA. Os proveitos relacionados com estas empreitadas bem como o respectivo IVA liquidado foram totalmente omitidos na contabilidade, nunca tendo sido objecto de qualquer tributação (cfr. fls. 24 do relatório).

11- No âmbito da referida acção de inspecção foi apurado IVA nos termos do art. 82º do Código do IVA referente ao exercício de 2001 no montante € 58.030,17, como consta do relatório de inspecção de fls. 19/488 do apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

12 - O relatório de inspecção obteve despacho concordante proferido em 17/11/2004 pelo Director de Finanças Adjunto, por delegação (cfr. fls. 19 do apenso).

13 - Com data de 15/06/2005 foram emitidas as liquidações adicionais de IVA do exercício de 2001 bem como as liquidações de juros compensatórios respectivas, no montante total de € 69.711,66 cuja data limite e pagamento ocorreu em 31/08/2005 (cfr. fls. 11/16 dos presentes autos).

14 - Em 29/11/2005 foi apresentada junto do Serviço de Finanças de Almada 2 a petição de reclamação graciosa contra as liquidações de IVA e juros compensatórios do ano de 2001 (cfr. fls. 2/3 do processo de reclamação em apenso).

15 - A referida reclamação graciosa não foi objecto de decisão.

16 - Em 01/09/2006 foi apresentada a petição de impugnação judicial constante de fls. 1/9 dos presentes autos.

5 - As questões que vêm suscitadas no presente recurso (nulidade da sentença, violação do princípio da legalidade e da lei fundamental, caducidade do prazo de conclusão da inspecção e alteração do âmbito da acção inspectiva), já foram apreciadas e decididas no recente acórdão de 7/05/08, no recurso n.º 102/08, num caso exactamente igual e em que as partes são as mesmas.

Merecendo a nossa inteira concordância a decisão ai proferida, limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito tendo em vista a obtenção de uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se no citado acórdão de 7/05/08:

"Vejamos, pois:

ASSIM, QUANTO À ARGUIDA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil anotado, Volume V, p. 143.

Todavia, não se vê que a sentença padeça de tal vício.

Na verdade, na petição inicial, a ora recorrente começa por sustentar a caducidade da inspecção, por excesso do prazo para a sua conclusão, dado estar em causa um procedimento inspectivo, a qualificar como parcial, para efeitos do artigo 14.º do RCPIT, impossibilitando a sua prorrogação.

E só por modo oblíquo e por mera hipótese - artigos 25.º e 26.º - refere a alteração do âmbito do procedimento inspectivo, pretendendo que, então, teria aquela de lhe ser notificada, sob pena de preterição de formalidade essencial.

Ou seja: o que pretende é que a inspecção caducou, pois que não foi alterado o seu âmbito e, se o tivesse sido, tal alteração tinha de lhe ser notificada.

Tal surge, pois, não como questão, mas como mero argumento demonstrativo de que, se não houvesse caducidade, haveria preterição de formalidade legal.

Ora, a sentença em parte alguma dá conta da alteração do procedimento inspectivo e, consequentemente, de tal notificação, aceitando, até, tal caducidade.

Pelo que não está em causa questão propriamente dita que fosse mister equacionar.

E o mesmo se diga, mutatis mutandis, da suspensão do prazo prevista no artigo 570, n.º 4, da LGT: incumprimento dos deveres de cooperação do sujeito passivo.

Como bem demonstra a recorrente no artigo 35.º da petição: "(...) ainda que tivesse existido suspensão, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe, sempre seria ineficaz em relação à ora impugnante, por não lhe ter sido notificada".

Trata-se, pois, de meras hipóteses trazidas pela recorrente, sem qualquer respaldo na decisão, que impusessem pronúncia directa.

Não se verifica, assim, a invocada nulidade.

QUANTO À CADUCIDADE DO PRAZO E ALTERAÇÃO DO ÂMBITO DA ACÇÃO INSPECTIVA:

Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, do RCPIT, o procedimento de inspecção pode, quanto ao âmbito, ser "a) geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários".

No caso dos autos, o procedimento inspectivo versou apenas sobre o IRC e o IVA, pelo que é de qualificar como parcial ou univalente, não podendo ser prorrogado - artigo 36.º, n.º 3, do RCPIT.

Ao contrário do que efectivamente aconteceu, pelo que o respectivo prazo caducou.

Os efeitos da caducidade vêm expressos no artigo 46.º, n.º 1, da LGT: "o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação".

Vê-se, assim, que a única consequência da caducidade da inspecção, a se, é a cessação do efeito suspensivo da liquidação, "contando-se o prazo desde o seu início".

E de tal contagem é que poderá resultar a ilegalidade da liquidação se houver excesso sobre o prazo de caducidade desta - em geral, 4 anos -' nos termos do artigo 45.º do mesmo compêndio legal.

Cfr., no sentido exposto, o recente acórdão do STA de 29 de Novembro de 2006 - recurso n.º 0695/06.

QUANTO À VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:

Tal princípio vem invocado, no sentido de que a Administração deve actuar subordinadamente à lei e ao direito - artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República, 3.º do Código de Procedimento Administrativo e 8.º, n.º 2, da LGT.

Pretende a recorrente, no ponto, que, não podendo haver, no caso, prorrogação do procedimento inspectivo, este é ilegal, devendo ser anulado e, consequentemente, "declarado nulo o acto de liquidação, nos termos da alínea 1) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA".

Todavia, já vimos que, nos estritos termos legais, a caducidade da inspecção não determina a invalidade, por caducidade da liquidação.

Razão por que, em tal perspectiva, a Administração Tributária não violou a legalidade.

QUANTO À "VIOLAÇÃO DE LEI FUNDAMENTAL":

A recorrente pretende violado, desde logo, o princípio da proporcionalidade, na tripla dimensão da adequação, necessidade e proporcionalidade stricto sensu e, bem assim, o princípio da imparcialidade.

Refere, citando LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, p. 237, que "a realização de acções de fiscalização desnecessárias ou demasiado prolongadas viola o princípio da necessidade. As exigências desmesuradas ao contribuinte violam o princípio da proporcionalidade".

E bem assim, ibidem, p. 229, que "a Administração não pode impor aos particulares mais do que o mínimo de sacrifício".

Certo que, para além daquela consequência, em termos de caducidade da liquidação, a inspecção pode ferir princípios constitucionais, desde logo o da proporcionalidade, o que implicará, em princípio, a sua anulabilidade.

Seria o caso de uma inspecção que, mesmo não podendo ser prorrogada, por univalente, se prolongasse, sem qualquer razão justificativa, por, verbi gratia, todo o período de caducidade.

Contudo, não é correcto o entendimento da recorrente - cfr. n.º XXXII - no sentido de que a sentença tenha perfilhado posição contrária.

Esta debruçou-se sobre o caso concreto, nos termos factuais fixados no probatório, em nenhum ponto pretendendo, nomeadamente, que "a Administração Fiscal pode prolongar o prazo da inspecção indeterminadamente".

Pois, para além da consequência da predita ilegalidade, restrita, como se disse, à suspensão do prazo de caducidade da liquidação, podem estar em causa outros itens legais, e até constitucionais, de comportamento obrigatório para a Administração.

De outro modo: a prorrogação ilegal da inspecção determina a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade da liquidação - que não, nos preditos termos e a se, a ilegalidade da liquidação - mas esta pode resultar de outros vícios porventura resultantes da duração da inspecção, como nomeadamente a violação de princípios constitucionais.

Concretamente: a prorrogação do prazo do procedimento inspectivo, conforme ou não à lei ordinária, pode ferir, sem dúvida, o princípio constitucional da proporcionalidade, caso em que acarretará a invalidade da liquidação.

Todavia, a violação de tais princípios não a alicerça a recorrente em quaisquer pressupostos factuais, o que, aliás, importaria a incompetência do STA para o conhecimento do recurso - artigo 12.º, n.º 5, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

O que o probatório nos dá conta, a tal propósito, é que a inspecção foi por duas vezes prorrogada, por igual período de três meses, dada "a necessidade de diligências adicionais que se deveram ao facto do «elevado volume de operações a controlar e necessidade de efectuar averiguações cruzadas que até à presente data não foram finalizadas e ocultação de elevados montantes de rendimentos tributáveis»".

Daí, a conclusão da adequação e necessidade da prorrogação.

Certo que a lei limita os procedimentos inspectivos relativos ao mesmo período - artigo 63.º, n.º 3, da LGT.

"Com esta restrição dos poderes de fiscalização, visa-se assegurar que um mesmo contribuinte ou obrigado tributário seja sobrecarregado com os incómodos que as acções de fiscalização externas são susceptíveis de lhe causar" - LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE DE SOUSA, Lei Geral Tributária - comentada e anotada, Vislis Editores, 1999, p. 216.

Mas não é isso que, nos autos, está em causa.

Do que ora se trata é de uma prorrogação, devidamente fundamentada, da inspecção.

E cuja inobservância está sancionada pela própria LGT, nos preditos termos.

Não se vê, assim, na orientação ora perfilhada, qualquer violação constitucional."

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

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

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Informações oficiais. Reclamação judicial.

Sumário:

As informações oficiais prestadas pelo órgão da execução fiscal em processo de oposição ao abrigo do artigo 208.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não são objecto de reclamação judicial nos termos do artigo 276.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 116/08-30.
Recorrente: Stefan Tonich.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Stefan Tonich vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que indeferiu reclamação apresentada contra informação prestada pelo órgão da execução fiscal.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Esposende que decretou a extinção parcial da execução fiscal n.º 0396/90/01000989 não constitui uma informação, na acepção prevista no n.º 1 do artigo 208º do CPPT.

2. Com efeito, esse despacho foi proferido, no exercício de uma competência própria, nos termos do artigo 269º do CPPT, pelo que os seus efeitos projectaram-se sobre a oposição fiscal deduzida pelo recorrente (melhor acima identificada), determinando a sua inutilidade superveniente parcial.

3. Essa é também a conclusão que se retira literalmente da sentença proferida naqueles autos de oposição fiscal.

4. Porém, o despacho acima aludido é inconveniente e ilegal, prejudicando os direitos e interesses do recorrente, nomeadamente quanto à possibilidade de ver apreciada a excepção de prescrição por si invocada no âmbito da citada oposição e, por tabela, de reaver o montante por si pago condicionalmente.

5. Com efeito, o despacho em causa branqueou o carácter condicional do pagamento feito pelo recorrente, apesar de este o ter condicionado de forma expressa à eventual improcedência da oposição por si deduzida.

6. O recorrente não estava legalmente impedido de sujeitar o referido pagamento a uma condição, suspensiva e resolutiva, pelo que o mesmo tem que ser aceite e valorado como tal.

7. Aliás, o órgão de execução fiscal estava vinculado pelos princípios da boa fé e da colaboração, pelo que a aceitação do pagamento feito pelo recorrente, nos termos e condições em que este o fez, criou neste a convicção de que o mesmo era admissível.

8. Assim sendo, caso se entenda que o pagamento condicional não era legalmente inadmissível, o recorrente terá então actuado com vício da vontade, dado ter incorrido em erro.

9. A sentença recorrida não conheceu de nenhum dos pontos explanados nas conclusões 4 a 8, acima enunciadas, incorrendo, assim, em omissão de pronúncia e, por tabela, em nulidade.

10. Além disso, ao sustentar que as questões suscitadas na presente reclamação devem ser apreciadas no âmbito do recurso de oposição, a sentença recorrida violou o disposto no artigo 9º da Lei Geral Tributária e 276º do CPPT.

11. Face ao exposto, a sentença recorrida deve ser revogada e substituída por decisão que atenda a reclamação do recorrente.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e a sentença impugnada deve ser confirmada, apresentando a seguinte fundamentação.

1. Não se verifica a arguida nulidade da sentença por omissão de pronúncia, na medida em que:

a) a questão da prescrição de uma componente da dívida exequenda não foi suscitada na reclamação

b) o tribunal justificou a inapreciação da questão do pagamento condicional de outra componente da dívida exequenda, com o argumento de que já fora suscitada no recurso interposto para o TCA Norte no processo de oposição à execução (fls.105 in fine)

2. A reclamação sub judicio tem por objecto a pronúncia do CSF Esposende sobre o mérito da oposição deduzida pelo recorrente em diversos processos de execução fiscal pendentes no SF Esposende, na qual se manifestou nos seguintes termos: "Relativamente aos processos executivos que foram pagos, parece-nos ocorrer, quanto a estes, inutilidade superveniente da lide" (probatório n.º 5; informação fls. 86/87)

A pronúncia controvertida traduz o exercício de faculdade legal (art. 208º n.º 2 CPPT); exprime mera opinião, sem força vinculativa para o tribunal, que decidiu em 1.ª instância em sentido idêntico, mas em resultado de apreciação autónoma da questão jurídica que lhe cumpria resolver (sentença fls. 52/54)

Aquela pronúncia opinativa não definiu qualquer situação jurídica nem decidiu, de forma provisória ou definitiva, o sentido da oposição à execução fiscal (ainda em tramitação, por via de recurso interposto para o TCA Norte; probatório n.º 3)

Summo rigore a reclamação não deveria ter sido admitida na medida em que o seu objecto não configura **decisão** do órgão da execução fiscal (art. 276º CPPT)

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

O ora recorrente foi notificado para dizer o que se lhe oferecer, e nada veio dizer, sobre a questão aduzida pelo Ministério Público neste Tribunal no seu parecer, *in fine*, de que «a reclamação não deveria ter sido admitida na medida em que o seu objecto não configura **decisão** do órgão da execução fiscal».

Então, a questão que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se é admissível, ou não, a presente reclamação judicial.

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

1. O Reclamante instaurou um processo de oposição o qual veio a ser atribuído o n.º 694/05.0 BEBRG, o qual foi decido por sentença proferida em 11.08.2006,

2. Na referida sentença foi julgada procedente e determinada a extinção da execução, por inutilidade superveniente da lide quanto à dívida paga na importância de 4 646.41 € e por prescrição às restantes;

3. O reclamante não se conformando com a decisão interpôs recurso para TCA Norte, o qual subiu em 27.02.2007 e ainda não foi proferida decisão;

4. No âmbito do referido processo foi prestado informação pelo Chefe de Finanças de Esposende, nos termos do art. 208º do CPPT, constante de fls. 64 dos presentes autos que aqui se dá por integralmente reproduzida;

5. E foi ainda proferido o seguinte despacho "Verificando não haver motivos para a revogação do acto que originou a interposição da presente oposição, de conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 208º do CPTT, remetam-se os presentes autos à apreciação do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga. Relativamente aos processos executivos que foram pagos, parece-nos ocorrer, quanto a estes, inutilidade da lide"

6. Em 05.12.2006 e 06.02.2007 o reclamante solicitou ao Serviço de Finanças certidão da referida informação a qual só lhe foi entregue em 16.02.2007;

7. Em 26.02.2007 veio instaurar a presente reclamação;

2.2 O artigo 208.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, inserido na Secção VI, que trata "*Da oposição", estabelece, sob a epígrafe "Autuação da petição e remessa ao tribunal", que «Autuada a petição, o órgão da execução fiscal remeterá, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1.ª instância competente com as informações que reputar convenientes» [n.º 1]; e que «No referido prazo, salvo quando a lei atribua expressamente essa competência a outra entidade, o órgão da execução fiscal poderá pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento*» [n.º 2].

Por outro lado, e sob a epígrafe "*Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal*", o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê que «*As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância».*

No caso *sub judicio*, o que se vê – e melhor se colhe dos autos, em especial da própria petição inicial –, é que o reclamante, ora recorrente, não traz à apreciação do Tribunal alguma decisão do órgão da execução fiscal, de que possa reclamar-se nos termos do citado artigo 276.º.

O ora recorrente reclamou, não de qualquer decisão, mas de mera informação do órgão da execução fiscal, produzida ao abrigo do artigo 208.º supracitado, na qual houve pronúncia de parecer, mas nada se decidiu, "sobre o mérito da oposição".

A sentença recorrida – ao dar-se conta, nos seus próprios termos, de que «O Reclamante pede a revogação da informação prestada pelo Chefe de Finanças de Esposende, nos termos do art. 208º do CPPT (…)» –, deveria, segundo julgamos, ter rejeitado a reclamação, por a mesma ser inadmissível ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Pelo que tem razão o Ministério Público neste Tribunal, quando levanta a questão de que «a reclamação não deveria ter sido admitida na medida em que o seu objecto não configura decisão do órgão da execução fiscal».

Estamos, assim, a dizer, e em resposta à questão decidenda, que não é admissível a presente reclamação judicial, razão por que a sentença recorrida, de indeferimento da reclamação, nenhuma ofensa não faz ao reclamante, ora recorrente.

E, então, havemos de concordar que as informações oficiais prestadas pelo órgão da execução fiscal em processo de oposição ao abrigo do artigo 208.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não são objecto de reclamação judicial nos termos do artigo 276.º do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

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

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Indeferimento liminar.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II — A petição inicial de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de indeferimento liminar.

Processo n.º 179/08-30.
Recorrente: José António Santos Oliveira e Mulher.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1. José António Santo Oliveira, e mulher, vêm interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que rejeitou liminarmente a presente oposição à execução fiscal.

1.2. Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões.

1. Os recorrentes apresentaram em 27 de Abril de 2007 uma oposição à execução fiscal 1988199901010190, Instaurada pelo Serviço de Finanças do Cartaxo;

2. O Serviço de Finanças do Cartaxo recebeu a referida oposição e remeteu-a para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria;

3. A oposição à execução foi recebida no Tribunal, foi conferida e levada à distribuição.

4. Em 19 de Outubro de 2007, os recorrentes foram notificados do Despacho que determinou a rejeição liminar da oposição por se entender que o pedido é intempestivo e porque o circunstancialismo não se enquadra no artigo 204º do CPPT.

5. O prazo de oposição à execução é de trinta dias a contar da data da citação pessoal, tal como resulta do artigo 203º do CPPT;

6. O prazo apenas começa a correr a partir da data da penhora no caso de não ter havido citação pessoal, situação que não se verifica no caso concreto;

7. Os recorrentes foram citados no dia 20 de Março de 2007, tal como resulta da informação do Serviço Local de Finanças do Cartaxo e dos registos com as referências RM013026823PT e RM013026810PT;

8. Uma vez que a citação ocorreu em 20 de Março de 2007, o último dia para apresentar a oposição era o dia 30 de Abril de 2007;

9. O prazo esteve legalmente suspenso entre o Domingo de Ramos e a segunda-feira de Páscoa, ou seja entre os dias 1 de Abril de 2007 e 9 de Abril do mesmo ano, por força do disposto no artigo 12º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro.

10. Entre o dia 20 de Março de 2007 e o Domingo de Ramos decorreram 11 dias, tendo decorrido os restantes 19 dias depois da Segunda-feira de Páscoa (9 de Abril de 2007), pelo que o último dia para apresentar a oposição era o dia 28 de Abril de 2007;

11. O dia 28 de Abril de 2007 correspondeu a um Sábado, pelo que o prazo para apresentação da oposição se transferiu para o primeiro dia útil seguinte, que foi o dia 30 de Abril de 2007;

12. Ainda que se começasse a contagem do prazo de oposição a partir da data da notificação da penhora, nada seria alterado, uma vez que a referida notificação foi também efectuada no dia 20 de Março de 2007, como se comprova através da informação do Serviço de Finanças do Cartaxo e do registo RM013026837PT;

13. A oposição apresentada não coloca em causa as liquidações de imposto efectuadas pela Administração Fiscal;

14. Na verdade, a falta de cumprimento voluntário das obrigações de entrega das declarações de rendimentos legitima a Administração Fiscal a determinar o imposto com base nos elementos que tem ao dispor ou com base na aplicação de métodos indirectos de avaliação;

15. A Administração Fiscal não tinha legitimidade para tomar qualquer iniciativa no sentido da cobrança dos impostos, já que a falta de entrega, pelos recorrentes, das declarações de IRS e de IVA se fundou na cessação de qualquer tipo de actividade em Portugal;

16. A oposição à execução não coloca em causa as liquidações mas a ilegitimidade dos recorrentes pelo facto de não haver, desde o início do ano 2000, qualquer actividade que justifique a apresentação de declarações periódicas e o pagamento de qualquer imposto;

17. A obrigatoriedade de apresentação de declarações, ainda que em branco, apenas existe se existir actividade, o que não é o caso dos recorrentes;

18. A inexistência de actividade justifica a ausência legal de pagamento de impostos;

19. A Administração Fiscal aceitou e validou a declaração de cessação, com efeitos a partir do dia 31 de Dezembro de 1999.

20. Os recorrentes entendem dever ser dado provimento ao presente recurso, revogando este Douto Tribunal a decisão posta em crise, substituindo-a por outra que ordene a aceitação da oposição à execução.

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Âmbito do recurso: despacho de indeferimento liminar da petição inicial de oposição por intempestividade e por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos admitidos pelo artº 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Alegam os recorrentes que a oposição é tempestiva e «não estando em causa a legalidade das liquidações mas sim a inexistência de uma actividade profissional que seja geradora de quaisquer rendimentos profissionais, pode concluir-se pela ilegitimidade dos recorrentes em relação a quaisquer dívidas, independentemente da forma como são determinadas»

Fundamentação:

A nosso ver o presente recurso não merece provimento.

É certo que assiste razão aos recorrentes quando alegam que a oposição não é intempestiva.

Com efeito o prazo de dedução da oposição à execução fiscal tem natureza processual, sendo-lhe aplicável o disposto no artº 144º n.º 1 do CPC, suspendendo-se portanto nas férias judiciais, como é o caso da situação em análise nos presentes autos.

Daí que se entenda que, tal como é demonstrado pelos recorrentes, a oposição seja tempestiva.

Porém, como se vê do despacho recorrido (fls. 47) a intempestividade não foi o único fundamento do despacho de indeferimento liminar.

A oposição foi também rejeitada por não terem sido alegados fundamentos admitidos pelo artº 204.º do CPPT e por ser manifesta a sua improcedência.

E na verdade basta uma análise rápida da materialidade descrita na petição inicial para se concluir que os fundamentos invocados se reconduzem à ilegalidade concreta e relativa da dívida exequenda.

Ora dispõe o artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que só pode servir de fundamento de oposição à execução fiscal a ilegalidade abstracta, que não concreta, da dívida exequenda.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4ª edição, pág. 872, a ilegalidade abstracta não reside «*directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas reside 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 normas 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».

O legislador admitiu porém uma excepção a este princípio, permitindo a discussão da ilegalidade concreta da dívida exequenda *nos termos estritos* que constituem o fundamento da alínea h) do artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Assim, e de acordo com a referida alínea, a ilegalidade concreta da dívida exequenda poderá constituir fundamento de oposição «sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação».

Resulta pois expressamente do texto da citada al h) que a discussão da legalidade concreta só é possível nos casos em que o executada não teve ao seu alcance a possibilidade legal de lançar mão do processo de impugnação judicial talhado tipicamente para o efeito.

O que bem se compreende já que com tal disposição o legislador veio a consagrar um entendimento, de alguma forma já adoptado pela nossa jurisprudência fiscal nos casos de cobrança de dívidas não fiscais, e que se destinava a garantir efectivamente o principio constitucional do acesso dos cidadãos aos tribunais para defesa dos seus direitos.

Não é porém esse o caso subjudice, já que, como resulta dos autos, os recorrentes tinham ao seu dispor a via administrativa através dos meios graciosos e a via judicial através da impugnação judicial, prevista no artº 102º do CPPT.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente.

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

Em face do teor do despacho recorrido, das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é, em primeiro lugar, a de saber da tempestividade da petição inicial; e, em caso de resposta afirmativa à anterior, a questão é saber se na petição inicial foi alegada factualidade susceptível de integrar fundamento legal de oposição à execução fiscal.

2.1. Em matéria de facto, o despacho recorrido assentou o seguinte.

1. A presente oposição foi deduzida contra os processos de execução fiscal n.º 1988199901010190 e apensos, instaurados no SF do Cartaxo, por dívidas de IRS e IVA, conforme informação de fls. 12 a 14 dos autos;

2. De fls. 16v a 28 dos autos constam cópias das certidões de dívida emitida pelo SF do Cartaxo em 08/03/2007, onde se refere que o prazo de pagamento voluntário terminou em 30/11/2003; 13/12/2003; 11/06/2004; 28/06/2004 e 19/05/2004.

3. Os Oponentes tiveram conhecimento da penhora dos bens levada a efeito no processo executivo referido em 1 do probatório, por carta registada e aviso de recepção que assinaram em 20/03/2007 - cfr. fls. 30, 30v e 31, 31v dos autos.

4. E apresentaram a petição que deu origem à presente oposição em inicial em 30/04/2007 - cfr. fls. 2 dos autos.

2.2. Sobre o "*Prazo de oposição à execução*", preceitua a alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

E, sob a epígrafe "*Rejeição liminar da oposição"*, o artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na alínea a) do seu n.º 1, que, recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por a mesma ter sido deduzida fora do prazo.

O referido prazo de 30 dias para deduzir oposição à execução fiscal só se conta "da primeira penhora", no caso de não ter havido "citação pessoal" – já que, se tiver havido "citação pessoal", é a partir da "citação pessoal" que se conta o prazo de 30 dias para a dedução de oposição à execução fiscal.

Ora – sendo a citação o acto pelo qual se dá «conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada acção», nos termos do n.º 1 do artigo 228.º do Código de Processo Civil –, fácil é concluir que aquela realidade assente no probatório sob 3., de que «Os Oponentes tiveram conhecimento da penhora dos bens levada a efeito no processo executivo referido em 1 do probatório, por carta registada e aviso de recepção que assinaram em 20/03/2007», é verdadeiramente constitutiva do acto da "citação pessoal" dos oponentes, ora recorrentes, para os termos da execução fiscal, a que por meio destes autos deduzem oposição. Sendo certo que, pela referida carta registada recebida em 20/03/2007, os oponentes, ora recorrentes, foram efectivamente citados de que contra eles corre o processo de execução fiscal n.º 1988199901010190 e apensos, «na importância total de € 150.075,37, podendo, querendo, no prazo de trinta dias a contar da citação, deduzir, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento» (cf. fls. 30).

Como assim, e considerando que, por força do disposto no artigo 12.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, o prazo esteve suspenso entre o Domingo de Ramos e a Segunda-feira de Páscoa (entre o dia 1 de Abril de 2007 e o dia 9 de Abril do mesmo ano), não há dúvida de que o último dia para apresentar a oposição à execução fiscal era o dia 30 de Abril de 2007.

Na verdade, entre o dia 20 de Março de 2007 (data da citação pessoal dos oponentes, ora recorrentes) e o Domingo de Ramos decorreram 11 dias; os restantes 19 dias, para completar os 30 dias, decorreram depois da Segunda-feira de Páscoa até ao dia 28 de Abril de 2007, que foi Sábado – pelo que, nos termos legais, se transferiu o prazo para o primeiro dia útil seguinte, o dia 30 de Abril de 2007, precisamente o dia em que deu entrada a presente oposição à execução fiscal.

E assim se vê que o despacho recorrido não está com a razão quando decide que «o pedido é intempestivo».

Apresenta-se, no entanto, acertado o despacho recorrido a rejeitar a oposição, «manifestamente condenada à improcedência», por não se enquadrar «em nenhuma das alíneas do art.º 204.º do CPPT».

Para tanto expende o despacho recorrido como segue.

A oposição à execução fiscal funciona na dependência do processo executivo (embora com tramitação autónoma), como contestação à pretensão do exequente (cf. Jorge Lopes de Sousa in CPPT Anotado 4ª. Edição 2003 pág. 865.), respeita aos fundamentos supervenientes que podem tornar ilegítima ou injusta a execução devido a falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências executivas tendo por efeito paralisar a eficácia do acto tributário corporizado no processo executivo.

E visa a **extinção da respectiva execução** com base em fundamentos supervenientes ou de ordem formal – cf. Alberto Xavier, in Conceito e Natureza Tributário, Almedina, 1972 pág. 586 e seguintes – vd. art.º 204.º do CPPT.

O próprio processo de execução fiscal é já um processo de natureza judicial (art.º 103.º n.º 1 da LGT) apesar de correr os seus termos perante as autoridades administrativas.

O oponente no seu articulado invoca a ilegitimidade mas põe em causa a legalidade das liquidações por não ter exercido actividade no período a que as mesmas respeitam.

Ora a ilegalidade da liquidação da divida exequenda só é susceptível de constituir fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (al. h) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT).

Trata-se, como refere Jorge Lopes de Sousa in CPPT Anotado 4ª Edição 2003 pág. 907, "…de situações em que seja **a própria lei** que não prevê meio de impugnação contenciosa..."

No caso em apreço o oponente, tinham a via administrativa através dos meios graciosos e/ou a via judicial através da impugnação judicial a que refere o art.º 102.º do CPPT. [fim de citação]

Como é sabido, a oposição à execução fiscal só é permitida nas hipóteses e com os estritos fundamentos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – cf., correspondentemente, o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e ainda o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Com efeito, em oposição à execução fiscal, em princípio, não é consentido apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda – cf. o disposto no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [e, correspondentemente, os artigos 236.º e 286.º, n.º 1, alínea h), do Código de Processo Tributário, e as alíneas a) e g) do artigo 176.º, e artigo 145.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos]. Na realidade, o processo de oposição tem por escopo essencial o ataque (global ou parcial) à execução fiscal, visando a extinção da execução, ou absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração do infundado da pretensão do exequente em face dos fundamentos do artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos – cf. Laurentino Araújo, Processo de Execução Fiscal, 1968, p. 257 e ss.. Cf., correspondentemente, o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e, actualmente, o artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não pode, pois, em regra, servir de fundamento de oposição à execução fiscal.

A oposição à execução fiscal, no entanto, poderá ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação – cf. o disposto na alínea h) do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [o mesmo se podendo entender que valia já no domínio do anterior regime; cf. a alínea g) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário; e nota 16. ao artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado, 2.ª edição, de Alfredo de Sousa, e Silva Paixão].

O despacho recorrido conclui, mormente, que «No caso em apreço os oponentes, tinham a via administrativa através dos meios graciosos e/ou a via judicial através da impugnação judicial a que refere o art.º 102.º do CPPT», pois que «O oponente no seu articulado invoca a ilegitimidade mas põe em causa a legalidade das liquidações por não ter exercido actividade no período a que as mesmas respeitam».

Na verdade, o oponente e a mulher, ora recorrentes, alegam na petição inicial, como fundamento dos presentes autos de oposição à execução fiscal que «(…) ao invés do que sustenta a Administração Fiscal, a falta de liquidação de IVA e a não entrega da declaração de rendimentos para efeitos de IRS tiveram efectivamente a sua origem na manifesta inexistência de qualquer actividade profissional em Portugal» – cf. artigo 7.º da petição inicial.

Assim, os ora recorrentes o que pretendem nos presentes autos de oposição à execução fiscal é discutir a (i)legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda.

Pelo que o presente caso é realmente de indeferimento liminar manifesto, por não conter a petição inicial nenhum motivo (ou causa de pedir) integrante de fundamento legal de oposição à execução fiscal – como, neste ponto, bem decidiu o despacho recorrido, o qual, por tal sinal, deve ser mantido, com a presente fundamentação.

E, então, a terminar, havemos de convir que a oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A petição inicial de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de indeferimento liminar.

3. Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, na parte em que julgou extemporânea a oposição, que é tempestiva, e mantendo-se aquele despacho no demais.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, na proporção do vencido, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Coima fiscal. Recurso judicial. Taxa de justiça inicial.

Sumário:

Em processo de recurso judicial por aplicação de coima fiscal não há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial.

Processo n.º 181/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Audireal – Consultores, Lda e outra.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que indeferiu liminarmente a petição inicial e absolveu a Fazenda Pública da instância nos presentes autos de recurso de contra-ordenação fiscal em que é arguida "Audireal-Consultores, L.da".

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Para haver obrigatoriedade de pagamento de taxa mister é a existência de norma que fixe essa obrigação, em termos de incidência real, sobre que prestação de serviços recai, e de incidência pessoal, quem são os sujeitos passivos da mesma.

2. No caso de interposição de recursos de contra-ordenação não existe qualquer norma que estabeleça tal incidência, isto é, a obrigação de pagamento de taxa de justiça inicial.

3. Ao invés, existe sim uma norma no DL 433/82, de 27/10, o art. 93, n.º 2, que estabelece que "está também isenta de taxa de justiça a impugnação judicial de qualquer decisão das autoridades administrativas".

4. Esta norma não pode deixar de ser aplicável aos recursos de contra-ordenações fiscais, subsidiariamente, como impõe o art. 3 do RGIT.

5. Pelo que a interposição de recurso de contra-ordenação fiscal não está sujeita a taxa de justiça inicial.

6. Assim, o douto despacho recorrido enferma de erro de aplicação e de interpretação do direito, violando o disposto nos arts 93º, n.º 2, do RGCO e 3, alínea b), do RGIT, e, por erro de aplicação, também os arts 73-A e 1, n.º 2, do CCJ, 97, n.º 1, alínea q), do CPPT e 101, alínea c), da LGT pelo que deve ser substituído por despacho que receba o recurso, seguindo-se os ulteriores termos processuais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se o caso é de indeferimento liminar da petição, por falta de pagamento da taxa de justiça inicial.

2.1 De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 80.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, «*As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação*».

Nos recursos judiciais da decisão de aplicação de coimas em processos de contra-ordenação tributária, o pagamento da taxa de justiça inicial deixou de ser regulado pelo Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, atenta a revogação parcial constante do n.º 6 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que aprovou o Código das Custas Judiciais.

A matéria de custas encontra-se agora regulada nos artigos 73.º-A e seguintes do Código das Custas Judiciais, conforme dispõe o n.º 2.º do artigo 73.º-A do Código das Custas Judiciais.

Com efeito, sob a epígrafe "Regime das Custas", o artigo 73.º-A do Código das Custas Judiciais, preceitua que «*O processo judicial administrativo está sujeito a custas, nos termos deste Código e da lei de processo administrativo*» [n.º 1]; que «*O processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos deste Código*» [n.º 2].

A nosso ver, no conceito de «processo judicial tributário», utilizado no art. 73.º-A, n.º 2, do Código das Custas Judiciais cabem apenas os meios processuais indicados no art. 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e os introduzidos depois do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas não o processo de contra-ordenação fiscal. O processo de contra-ordenação fiscal era incluído no âmbito do «processo judicial tributário» pelo artigo 118.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e não foi incluído no equivalente artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por se pretender afastar a aplicação das regras próprias dos processos tributários, optando-se pela aplicação subsidiária das regras do regime geral das contra-ordenações. Não havendo normas especiais para a fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias no Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro (que aprovou o Código das Custas Judiciais), tem de fazer-se apelo à 1.ª parte do artigo 66.º do Regime Geral das Infracções Tributárias – a dizer que «*Sem prejuízo da aplicação subsidiária do regime geral do ilícito de mera ordenação, social nomeadamente no que respeita às custas nos processos que corram nos tribunais comuns...*» –, e concluir pela aplicabilidade do regime de custas previsto no Regime Geral das Contra-Ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro) para as contra-ordenações comuns – cf., a este respeito, especialmente, *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, 2008, anotação ao artigo 66.º, de Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos.

Nos termos do artigo 93.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, sob a epígrafe "da taxa de justiça", «*Está também isenta de taxa de justiça a impugnação judicial de qualquer decisão das autoridades administrativas*» [n.º 2]; e «*Dão lugar ao pagamento de taxa de justiça todas as decisões judiciais desfavoráveis ao arguido*» [n.º 3].

Do confronto dos n.ºs 2 e 3 deste art. 93.º, em que, por um lado, se «isenta de taxa de justiça a impugnação de qualquer decisão das autoridades administrativas» e, por outro, se estabelece que «dão lugar ao pagamento de taxa de justiça todas as decisões desfavoráveis ao arguido», conclui-se que, apesar da imprecisão da terminologia utilizada, o que o n.º 2 pretenderá isentar não será a globalidade do processo de contra-ordenação judicial, pois as decisões desfavoráveis ao arguido implicam condenação em taxa de justiça, mas sim o pagamento de taxa pela própria interposição do recurso judicial, a pagar no momento da impugnação de decisão das autoridades administrativas, isto é, a actualmente denominada taxa de justiça inicial. Esta interpretação confirma-se pelos artigos 86.º, 87.º e 97.º do Código das Custas Judiciais, na redacção dada pelo DL 224/96, de 26 de Novembro, em que se prevê que nos recursos de decisões proferidas por autoridades administrativas em processos de contra-ordenação é devida taxa de justiça, a fixar entre 1 UC e 20 UC [artigos 87.º, n.º 1, alínea c), e 97.º], mas não se estabelece o pagamento de «taxa devida pela interposição de recurso» para esses processos (artigo 86.º, em que apenas se prevê pagamento de taxa de justiça pela interposição de recursos ordinários e extraordinários, que são os recursos jurisdicionais indicados nos títulos I e II do Livro IX do Código de Processo Penal, categorias em que não se enquadra o recurso judicial de decisões das autoridades administrativas em processo contra-ordenacional), regime este que foi mantido na redacção do Código das Custas Judiciais introduzida pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que, neste ponto, apenas alterou o limite mínimo da taxa de justiça para 2 UC e introduziu um novo artigo 86.º. Assim, conclui-se que na fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias há lugar a pagamento da taxa de justiça pelo arguido, no caso de ser proferida decisão desfavorável, mas não há taxa de justiça inicial, devendo interpretar-se o n.º 1 do Código das Custas Judiciais, na parte em que se refere a autoliquidação de taxa de justiça inicial que seja condição de seguimento do recurso, como reportando-se apenas aos recursos jurisdicionais, ordinários e extraordinários, que se referem no n.º 1 do artigo 86.º do mesmo Código – cf., de novo, Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos, no *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, 2008, em anotação ao mesmo artigo 66.º.

2.2 No caso *sub judicio*, o despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

AUDIREAL-CONSULTORES, LDA, NIPC 503158232, veio recorrer judicialmente da decisão de aplicação de coima, nos termos da Pi de fls. 3 e ss, para a qual se remete, sem ter pago a taxa de justiça inicial.

O processo judicial tributário está sujeito a custas - Cfr. art.º 73.º - A do CCJ.

As custas compreendem a taxa de justiça e os encargos. art.º 1º, n.º 2 do CCJ.

No caso, tratando-se de uma PI de um processo judicial tributário (Art.º 97.º, n.º 1, alínea q) do CPPT e 101.º, n.º c) da LGT), deveria ter sido junto com aquele articulado, e não foi, o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou, quando muito, efectivar o seu paga-

mento dentro dos três dias subsequentes ao termo do prazo, com multa. Cfr. art.ºs 150.º - A, n.º 1, e 145.º, n.º 5, todos do CPC.

Pelo exposto indefiro liminarmente a petição inicial e absolvo a FP da instância. - art.º 288.º, n.º 1, alínea e) do CPC.

Custas pela Recorrente.

Registe e Notifique.

Como se vê, o despacho recorrido indeferiu liminarmente a petição do presente recurso judicial da decisão de aplicação de coima, sob o fundamento de que «deveria ter sido junto com aquele articulado, e não foi, o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial».

Ora, em face do que se deixou lançado supra no ponto 2.1, tal entendimento é erróneo, salvo o devido respeito.

Daí que, sem necessidade de mais alargados considerandos, devamos concluir, em resposta à questão decidenda, que o presente caso não é de indeferimento liminar da petição, por falta de pagamento da taxa de justiça inicial.

Nesta conformidade, e já que assim o não entendeu, o despacho recorrido deve ser revogado.

E, então, havemos de concordar que, em processo de *recurso judicial por aplicação de coima fiscal*, não há lugar ao pagamento de *taxa de justiça inicial.*

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, a substituir por decisão que não rejeite o recurso judicial pelo motivo agora afastado.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Processo de execução fiscal. Fundamentos da oposição à execução – Impugnação judicial.

Sumário:

I – O contribuinte pode reagir contra a execução fiscal, atentos os fundamentos do procedimento/processo em questão, através de reclamação graciosa, impugnação judicial ou oposição à execução.

II – O artigo 204.º, n.º 1, do CPPT, apresenta uma lista taxativa dos fundamentos da oposição à execução, nos termos do qual, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só é fundamento da oposição à execução nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, já que, na fase administrativa da execução fiscal, aquela ilegalidade pode ser atacada através de outros meios, sejam estes administrativos (reclamação graciosa) ou contenciosos (impugnação judicial).

III – O contribuinte que pretende a reforma da liquidação não pode opor-se à execução com fundamento na alínea i) do n.º 1 do dito artigo 204.º.

Processo n.º 187/08-30.
Recorrente: Seco e Moreira, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Seco e Moreira, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que rejeitou liminarmente a oposição que deduzira contra a execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Cascais, por dívida de IRC, relativa aos exercícios de 2002 e 2003, no montante global de € 142.833,44.

Fundamentou-se a decisão no artigo 209.º, n.º 1, alínea *b*), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que o fundamento invocado não se enquadra em qualquer das previsões do artigo 204.º, n.º 1, do mesmo diploma, não sendo possível, por intempestividade, a convolação dos autos em impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 – Houve lapso de escrita ao consignar que a Oposição tinha fundamento na alínea j) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPTributário.

2 – Aquela alínea não existe naquele número e artigo.

3 – Aquele lapso revela-se da simples leitura da Oposição, devendo ser rectificada nos termos do artigo 249.º do CCivil.

Por outro lado,

4 – Na Oposição não foi suscitada a ilegalidade da liquidação do Imposto objecto de Execução.

5 – Foi suscitada a questão de, após a liquidação do Imposto e em consequência de novos elementos, ter sido fornecido aos competentes serviços da Administração Fiscal, elementos susceptíveis de alterar a matéria colectável e respectiva liquidação dos Impostos objecto de execução.

6 – Que aqueles elementos foram devidamente recepcionados pelos serviços competentes.

7 – Que ainda não se pronunciaram fazendo nova liquidação do IRC de 2002 e 2003.

8 – As questões suscitadas na Oposição foram devidamente documentadas.

9 – Assim, a decisão objecto de recurso fez errada aplicação da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT que se mostra violado.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público deu parecer no sentido do não provimento do recurso já que o fundamento da petição inicial "se reconduz à ilegalidade concreta e relativa da dívida exequenda, não cabendo, ao invés do que se alega nas conclusões das alegações de recurso, na previsão da alínea *i*) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT", pois é suscitada "questão de sujeição ou não sujeição à normal tributação em IRC por falta de verificação dos respectivos requisitos".

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

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a oponente, ora recorrente, apresentou na petição inicial fundamentos de oposição à execução, sendo que aquela afirma, nas três primeiras conclusões das alegações do recurso, que deduziu oposição à execução fiscal ao abrigo do artigo 204.º, n.º 1, alínea *i*), do CPPT, que dispõe o seguinte:

Artigo 204.º

(Fundamentos da oposição à execução)

1 – A oposição só poderá conter algum dos seguintes fundamentos:

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não apreciem a legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Apesar deste artigo apresentar uma lista taxativa dos fundamentos da oposição à execução, esta alínea *i*) flexibiliza aquela enumeração ao permitir "quaisquer [outros] fundamentos", ainda que com a limitação de estes poderem ser provados apenas por documento, e desde que não se trate de matérias constantes da parte final da norma, *maxime*, a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

Limitação que bem se compreende já que a legalidade da liquidação da dívida exequenda deve ser atacada através de outros meios previstos na lei, sejam estes administrativos (reclamação graciosa) ou contenciosos (impugnação judicial) – artigos 70.º e 99.º do CPPT.

Daí que só nos casos em que "a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação", poderá a oposição ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda – cfr. alínea *h*) do n.º 1 deste artigo 204.º.

De outro modo: o nosso legislador operou uma separação nítida entre os fundamentos da impugnação judicial e os da oposição à execução; uma, a primeira, em termos de apreciação da correspondência do tributo com a lei, relativamente ao momento em que foi praticado o acto tributário; a "outra, respeitante aos fundamentos supervenientes que possam tornar ilegítima ou injusta a execução, por falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências de subrogação em que a execução se traduz — e que é a oposição à execução fiscal".

"Num como noutro processo, o objectivo visado é fazer prevalecer a relação subjante, a verdade material, sobre a abstracção própria do acto tributário. Mas, no caso da impugnação a abstracção destrói-se pela invocação da ilegalidade do acto; no caso da oposição, pela invocação da ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo".

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto tributário*, pp. 589/90.

Todavia, tal separação não é absoluta, tendo a lei autorizado, a título excepcional, a apreciação da legalidade do acto tributário, no próprio processo de execução, "em casos que reputa de gravidade bastante para impedir a sua produção nos termos normais" — cfr. alíneas *a*), *g*) e *i*) do artigo 204.º do CPPT, o que não é todavia o caso dos autos.

Assim, a impugnação judicial refere-se à legalidade da liquidação da dívida — artigo 99.º do CPPT — e a oposição à execução só consente os fundamentos taxativamente indicados na lei — seu artigo 204.º.

Sendo que a liquidação, em sentido amplo, é o conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, nas quais se incluem a identificação do contribuinte, a determinação da matéria colectável e da taxa aplicável, a aplicação desta àquela (que constitui a liquidação em sentido estrito) e as eventuais deduções à colecta.

Alega a recorrente que após a liquidação do imposto foram fornecidos à Administração Tributária "elementos susceptíveis de alterar a matéria colectável e respectiva liquidação dos impostos objecto da execução" que, todavia, não foram objecto de qualquer pronúncia – cfr. conclusões 4.ª a 7.ª.

Mas, assim sendo, em causa está, nas próprias palavras da recorrente, a liquidação dos impostos objecto de execução, *maxime* a matéria colectável, motivo pelo qual deduziu oposição "com fundamento na ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, por falta de apreciação da declaração de substituição de IRC" – cfr. 1.º parágrafo da petição de oposição, a fls. 3.

Isto é: o que o contribuinte pretende é que, devido aos elementos constantes das declarações de substituição, susceptíveis de alterar a matéria colectável, a liquidação seja parcialmente anulada ou substituída por outra – cfr. 7.ª conclusão: "(…) fazendo nova liquidação do IRC de 2002 e 2003".

Pretende, pois, a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

O que configura fundamento de reclamação graciosa, revisão e/ou impugnação judicial, conforme às circunstâncias do caso, mas não de oposição à execução, nos termos *supra* enunciados.

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

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

Lisboa, 4 de Junho de 2008. – *Brandão de Pinho* (relator) – *Pimenta do Vale – Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 04 de Junho de 2008.

Assunto:

Irc. Acto Tributário. Fundamentação.

Sumário:

I — O direito à fundamentação do acto tributário constitui garantia específica dos contribuintes – art. 77º da LGT.

II — A fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto.

III — Deve considerar-se suficientemente fundamentado o acto de liquidação adicional de IRC quando, não tendo o contribuinte apresentado a sua declaração de IRC, a A.F. procedeu à liquidação oficiosa, nos termos do n. 1, b) do art. 83º do CIRC, sendo a liquidação impugnada efectuada com base na matéria colectável do ano anterior (ano de 2000), o que foi levado ao conhecimento do contribuinte.

IV — Isto apesar de não lhe ser notificada qual a taxa considerada.

Processo nº. 247/08.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: SOCOTROL – Comércio de Combustíveis, Ld.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. **SOCOTROL – Comércio de Combustíveis, Ld.**, com sede na Rua D. Pedro V, Trofa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Penafiel, a liquidação de IRC do ano de 2001.

Alegou falta de fundamentação do acto tributário.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para o TCA – Norte.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença sob recurso, a impugnação deduzida contra a liquidação de IRC derrama e JC n. 2005 8310031397, referente ao exercício de 2001, no montante total de € 3.686,30, procedente, por haver concluído pela insuficiência de fundamentação quanto ao modo de apuramento do "quantum" tributário, o que equivale à falta de fundamentação.

2. Elege o Tribunal como questão essencial a apreciar, a de saber se a liquidação impugnada enferma ou não dos vícios que lhe foram assacados pela impugnante, nomeadamente, do vício de forma por insuficiente fundamentação, considerando ser apenas perceptível o "iter" seguido pela Administração Fiscal até ao momento em que inseriu na nota demonstrativa da liquidação o valor de € 10 304,75 (relativo ao exercício de 2000).

3. É nossa convicção de que, tendo a liquidação impugnada resultado da aplicação do disposto no art. 83º, n. 1, alínea c) do CIRC, - em virtude de a impugnante não ter procedido à entrega da declaração de rendimentos do exercício no prazo legal - com base na totalidade da matéria colectável do exercício do ano 2000 (ano mais próximo determinado), em estrito cumprimento do principio da auto-vinculação ao determinado no n. 1 do art. 83º do CIRC, constando esta fundamentação expressa na demonstração da liquidação (documento de cobrança) remetido ao sujeito passivo, não existe insuficiência de fundamentação (no mesmo sentido, cfr. Ac. do STA, n. 077/05, de 27-04-2005).

4. In casu, a actuação da Administração Tributária foi conforme à lei, não se verificando o vício que lhe é imputável.

5. Mostrando-se justificada a liquidação efectuada, esta sendo legal, deverá manter-se.

6. A douta sentença recorrida violou o disposto nos artºs 16º, 83º, e 112º do CIRC.

Não houve contra-alegações.

O referido Tribunal, por acórdão de 24/1/2008, julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 30 de Maio de 2005 a Administração Fiscal emitiu a liquidação n. 20058310031397, dirigida à ora Impugnante, para pagamento do montante de € 3 686,30, relativo ao IRC de 2001, com o seguinte teor (por excerto): "Fica V. Exª notificado (a) para, no prazo de 30 dias...efectuar o pagamento da importância apurada proveniente de liquidação oficiosa de IRC … efectuada nos termos da alínea b) do n. 1 do art. 83. o do CIRC, por falta de entrega da declaração de rendimentos...".

2. A liquidação ora impugnada foi efectuada com base na matéria colectável do exercício de 2000, no valor de € 10304,75.

3. Vejamos o direito.

Está em causa a fundamentação do acto tributário.

Para conceder provimento ao recurso, o Mm. Juiz *a quo* utilizou a seguinte argumentação:

"É verdade que a fundamentação do acto tributário deve ser sucinta (cfr. art. 125º, n. 1, do CPA), mas não pode deixar de levar ao conhecimento do contribuinte os elementos básicos tidos em conta no cálculo de um imposto, como sejam, por exemplo, a operação de multiplicação e a taxa concretamente aplicada.

"A particularidade do acto administrativo no contencioso tributário é que, em última instância, obriga o administrado ao pagamento de um imposto, expresso numericamente, e aos contribuintes devem ser facultados todos os elementos que lhes permitam sindicar o "iter' seguido peja Administração Fiscal, designadamente a correcção do cálculo para a colecta.

"Ora, isso não aconteceu no caso vertente, mostrando-se, com efeito, uma insuficiência de fundamentação quanto ao modo de apuramento do "quantum" tributário, o que equivale a falta de fundamentação, atento o previsto no art. 125º, n. 2, do CPA, procedendo, assim, o invocado vício de forma".

Ou seja, olhando o probatório, auscultando o processo e vendo as observações feitas pelo Mm. Juiz *a quo*, sabemos agora que:

- O contribuinte não apresentou a sua declaração de IRC;
- A A.F. procedeu à liquidação oficiosa, nos termos do n. 1, b) do art. 83º do CIRC;
- A liquidação impugnada foi efectuada com base na matéria colectável do ano anterior (ano de 2000), ou seja, tomando por "base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinado" (art. 83º, 1, b), in fine, do CIRC.

Mas não foi indicada a taxa.

E é contra isso que a impugnante se insurge, dizendo-se impossibilitada de conhecer com exactidão o *iter* seguido pela AF para lhe fixar a colecta.

É este entendimento que o Mm. Juiz *a quo* sufragou.

Quid juris?

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 77º da LGT:

"1. A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

"2. A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

"…".

Isto reconduz-nos ao art. 125º do CPA, sendo que a decisão do procedimento tributário deve obedecer aos requisitos gerais enunciados neste normativo ([1])

É certo que um dos momentos-chave do procedimento da liquidação diz respeito à indicação da taxa, inserida na fase constitutiva do procedimento ([2]).

Elemento que se dirá obrigatório no procedimento.

E já vimos que, na hipótese concreta, tal indicação não foi feita.

Daí que o recorrente reclame que não é capaz de determinar o *quantum* da colecta, por falta dessa indicação.

Ora, uma circunstância desse tipo (ou seja, a existência de uma falta que gera uma tal deficiência na fundamentação) seria virtualmente capaz de gerar a alegada falta de fundamentação, com implicações na liquidação, por potencial geradora de uma anulabilidade da mesma.

Porém, e na hipótese concreta, a solução, a nosso ver, não pode ser essa.

É que – há que não esquecê-lo – estamos perante um contribuinte relapso, que não entregou, como devia, a sua declaração no momento próprio, obrigando a administração a realizar operações que incumbiam por lei ao contribuinte.

E um contribuinte relapso não pode estar na mesma situação do contribuinte cumpridor.

É verdade que isto só não chega.

Dito de outro modo: o contribuinte relapso há-de ver a sua situação fiscal definida e pautada por regras e procedimentos legais, que incumbem à Administração.

Mas, no caso concreto, a Administração fez o mínimo indispensável.

Indicou a razão pela qual procedeu à liquidação oficiosa (o contribuinte não entregou no tempo próprio a declaração a que estava obrigado), e tal liquidação foi efectuada com base na matéria colectável do ano anterior (ano de 2000), ou seja "a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada" (art. 83º, 1, b), in fine, do CIRC).

E indicou-lhe o valor da colecta.

A partir daqui, e socorrendo-se até do ano anterior, o contribuinte estava em condições de saber qual a taxa (que lhe não foi indicada) e obviamente a exactidão do *quantum* a liquidar.

Mas podemos dizer mais.

Como sabemos a fundamentação há-de ser expressa, clara, suficiente e congruente, sendo equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça concretamente a motivação do acto, sendo que a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação ([3]).

Assim, a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível ([4]).

Cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 rec. 742/03.

Dito isto, logo concluímos, como atrás dissemos, que, em função do circunstancialismo concreto, já descrito, a fundamentação do acto é expressa, clara, suficiente e congruente.

Vale isto por dizer que a Fazenda Pública há-de ver lograr êxito no seu recurso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrente, mas apenas na 1ª instância.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

([1]) Lei Geral Tributária, comentada e anotada, 3ª Edição, de Diogo Leite Campos e Outros, pág.381

([2]) Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª Edição, pág. 301

([3]) Alfredo Sousa e José Paixão, CPT, Anotado, 2ª Edição, pág. 165

([4]) Acórdão do STA de 2/2/2006, rec. n. 1114/05

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Apensação da execução fiscal a processo de falência. Prescrição. Lei mais favorável. Factos interruptivos.

Sumário:

I — Não ocorre nulidade da sentença por omissão de pronúncia se o juiz não conheceu de questão invocada em articulado mandado desentranhar, ainda que de conhecimento possível, por ser oficioso, pois aquele só está obrigado a conhecer das questões que lhe sejam submetidas pelas partes e que se não mostrem prejudicadas pelo conhecimento e decisão dado a outras [artigos 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea d)].

II — Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

III — Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais, sendo certo que o novo prazo se conta apenas a partir da entrada em vigor dessa lei.

IV — Com a entrada em vigor da LGT, porém, a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, pelo que, no âmbito da vigência da LGT, só com a citação se interrompe a prescrição.

V — O não pagamento de crédito exequendo no processo de falência da devedora originária, a que a execução fiscal foi apensada para efeitos de reclamação daquele e, por isso, esteve suspensa até o processo de falência cessar, não determina a sua extinção, antes impondo a prossecução do processo executivo para cobrança da dívida contra os responsáveis subsidiários.

Processo n.º: 249/08-30.
Recorrente: José Dias Gonçalves e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – José Dias Gonçalves e outros, com os sinais dos autos, vieram deduzir oposição à execução fiscal instaurada contra a sociedade Oleirotex – Tecidos, Malhas e Confecções, Lda., por dívidas de IVA dos anos de 1995 e 1996, e que contra si reverteu.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga foi a oposição julgada improcedente.

Inconformados com tal decisão, dela interpuseram os oponentes recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A douta sentença recorrida é nula, porque o Tribunal "a quo" não se pronunciou sobre a inconstitucionalidade dos art.ºs 23.º da LGT e 159.º do CPPT, alegada no art.º 52.º da resposta à contestação, violando assim o disposto no art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

2.ª- A douta sentença também é nula, com base no referido art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, porque o Tribunal não sopesou as outras questões aduzidas nos art.ºs 12.º a 52.º da resposta à contestação, nomeadamente aquela que respeita ao dever de a FP notificar autonomamente a decisão reversória, da qual caberia recurso contencioso, caso fossem acolhidas as teses aí afirmadas.

3.ª- Como a FP não reclamou o crédito que deu à execução no processo de falência da devedora directa, o crédito tributário extinguiu-se, por força do disposto nos art.ºs 154.º e 188.º do CPEREF.

De um crédito extinto não pode resultar um qualquer direito contra terceiros.

4.ª- É da natureza dos créditos tributários a sua extinção por prescrição, que até é de conhecimento oficioso. Dessa específica natureza resulta a extinção da correspectiva obrigação, que até perde a natureza de obrigação natural.

Por essa razão, a interrupção do prazo prescricional, por força da instauração da execução, não elimina a contagem do prazo decorrido anteriormente, nem o tempo decorrido um ano após aquela instauração.

5.ª- A douta sentença recorrida deverá ser revogada.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Mmo. Juiz "a quo" sustentou a decisão recorrida.

Por acórdão de 14/2/08, julgou-se o TCAN hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, por ser competente para o mesmo a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. PGA emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado da 1.ª instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Para cobrança de dívidas de IVA e seus juros compensatórios dos meses de Janeiro, Fevereiro, Junho e Setembro de 1995, bem como de Janeiro de 1996, foi instaurada a 12/12/1997, a Execução Fiscal n.º 0418-97/104323.4 contra a sociedade «Oleirotex — Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.»;

2. A sociedade «Oleirotex — Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.» foi alvo de um processo de falência que correu termos no 3.º Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Guimarães, ao qual foi remetida a 02/07/1998 para apensação a Execução fiscal n.º 0418-97/104323.4, tendo a mesma sido devolvida ao Serviço de Finanças de Guimarães a 08/06/2000;

3. No referido processo de falência o produto de venda dos bens da falida, sociedade «Oleirotex — Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.», apenas foi suficiente para liquidar as custas daquele processo, despesas de liquidação e Esc.: 147.176$00 para rateio final;

4. Em 09/06/2000, foi requerido à Conservatória do Registo Comercial a certidão de matrícula da sociedade «Oleirotex — Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.»;

5. Em 28/06/2000, foi elaborado um projecto de decisão de reversão da Execução Fiscal contra os Oponentes, o qual referia a inexistência de bens da sociedade devedora e que na data legal de pagamento das dívidas aqueles exerciam as funções de administração na executada e por isso eram responsáveis subsidiários pelo pagamento das dívidas tributárias;

6. Os Oponentes foram notificados desse projecto ao qual responderam a 17/07/2000;

7. Em 03/08/2005, foi proferido despacho de reversão e a 09/08/2005, foram os Oponentes citados para a Execução Fiscal na qualidade de responsáveis subsidiários da sociedade «Oleirotex — Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.», tendo apresentado a presente Oposição a 06/09/2005;

8. Os Oponentes encontravam-se nomeados como gerentes da sociedade «Oleirotex -Tecidos, Malhas e Confecções, Lda.» desde a sua constituição a 16/07/1992.

III – 1. Começam os recorrentes por invocar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, porquanto não se pronunciou a mesma sobre a alegada inconstitucionalidade dos artigos 23.º da LGT e 159.º do CPPT nem sobre os invocados vícios da reversão.

Na verdade, nos termos da disposição legal do CPC supra citada, é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões que não podia tomar conhecimento.

Por outro lado, de acordo com o que dispõe o n.º 2 do artigo 660.º do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, não podendo ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

No caso em apreço, alegam os oponentes ter suscitado tais questões na resposta à contestação por si apresentada.

Todavia, como bem salienta o Mmo. Juiz "a quo", no seu despacho de sustentação do decidido, tal peça processual foi mandada desentranhar dos autos, por ser articulado não legalmente previsto, no caso concreto, por despacho de 31/07/2006 (v. fls. 54 dos autos), devidamente notificado às partes, transitado em julgado e oportunamente devolvido aos que o apresentaram.

O que significa, por isso, que as questões suscitadas em tal articulado deixaram de constar dos autos, não podendo, dessa forma, o Mmo. Juiz, por isso, pronunciar-se na sentença recorrida sobre algo que, como vimos, já não constava, então, dos mesmos.

Quanto à invocada inconstitucionalidade, se bem que de conhecimento oficioso (artigo 204.º da CRP), é jurisprudência pacífica que, embora o tribunal tenha também o dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (parte final do n.º 2 do artigo 660.º do CPC), a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim erro de julgamento (v., por todos, o Ac. do Pleno da SCA do STA de 4/7/2006, no recurso n.º 47742).

Não ocorre, por isso, a arguida nulidade da sentença.

2. Insistem os oponentes, na sua alegação, na invocação da prescrição da dívida exequenda.

Contudo, como se concluiu já na sentença recorrida, que objectivamente os recorrentes não atacam, a prescrição não ocorrera então, como hoje ainda se não verifica.

De facto, tratando-se de dívidas reportadas a factos tributários ocorridos em 1995 e 1996, o prazo prescricional iniciou-se, assim, em 1/1/1996 e 1/1/1997, respectivamente (artigo 34.º, n.º 2 CPT).

No domínio do CPT, então em vigor, tal prazo era de dez anos (artigo 34.º, n.º 1 CPT).

Como, entretanto, entrou em vigor em 1/1/99 a LGT que encurtou o prazo de prescrição para oito anos (artigo 48.º), face ao artigo 297.º, n.º 1 do CC que determina que «a lei que estabelecer (…) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar», há que apurar qual o prazo a atender: se o novo prazo de oito anos previsto agora na LGT ou o prazo de dez anos consagrado no CPT.

Para determinar se o prazo aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

Por outro lado, também como se refere no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

No caso em apreço, tendo-se iniciado o prazo de prescrição em 1/1/1996, para a dívida de 1995, e em 1/1/1997, para a dívida de 1996, esse prazo foi interrompido com a instauração da execução fiscal em 12/12/1997, não tendo cessado esse efeito até à entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, pelo que, nesta data, para qualquer daquelas dívidas faltava ainda mais tempo para se completar a prescrição do que os 8 anos previsto agora nesta nova lei.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 297.º, n.º 1 do CC, é de aplicar o prazo fixado na LGT, por faltar menos para o prazo se completar, o qual como supra se disse só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei.

Com a entrada em vigor desta, porém, a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, pelo que, no âmbito da vigência da LGT, só com a citação se interrompe a prescrição, a qual, no caso em apreço, ocorreu em 9/8/2005 (v. artigo 49.º, n.º 1 da LGT).

Ou seja, tendo os oponentes sido citados antes de terem decorrido os oito anos previstos na LGT, não ocorreu, assim, a invocada prescrição ao abrigo desta lei.

E tendo a sentença recorrida concluído nesse mesmo sentido não merece, por isso, nesse segmento qualquer reparo.

Alegam, ainda, os oponentes a extinção do crédito exequendo, nos termos dos artigos 154.º e 188.º do CPEREF, em virtude de a FP o não ter reclamado no processo de falência da devedora originária.

Mas também esta argumentação não procede por falta de manifesto apoio legal.

Com efeito, nos termos do n.º 1 do artigo 180.º do CPEREF, proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada a falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

E, de acordo com o n.º 2 do mesmo normativo, o tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o MP reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

Sendo que a suspensão das execuções só cessa quando findar o processo de recuperação ou cessar o processo de falência (n.º 4 do art.º 180.º do CPPT).

Ora, como resulta do probatório, foi isso exactamente o que sucedeu no presente caso, tendo o processo de execução fiscal sido apensado ao processo de falência da devedora originária, em 2/7/1998, e devolvido ao Serviço de Finanças de Guimarães em 8/6/2000 (v. ponto 2 do probatório), valendo essa apensação como reclamação dos créditos em dívida naquele processo.

Todavia, o facto de o processo de execução fiscal ter sido apensado àquele processo de falência não significa só por si que o crédito exequendo aí tivesse que obrigatoriamente ser pago, bastando para tal não suceder que, como foi o caso, o produto da venda dos bens da falida não fosse suficiente para pagar todos os créditos em dívida, o que determinaria, como efectivamente veio a acontecer, a devolução do correspondente processo de execução fiscal aos serviços de finanças competentes para aí prosseguirem os seus ulteriores termos para cobrança das dívidas em causa, não sendo possível contra a executada originária, contra os responsáveis subsidiários.

Daí que os oponentes tivessem, então, sido citados no âmbito do referido processo em 9/8/2005, após despacho de reversão de 3/8/2005, proferido após as necessárias diligências com vista ao apuramento dos responsáveis subsidiários pelas dívidas exequendas (v. pontos 4 a 7 do probatório).

Não houve, portanto, qualquer extinção do crédito em causa mas sim mera suspensão da execução que cessou quando o processo de execução fiscal foi devolvido ao competente serviço de finanças.

Improcede desta forma, na íntegra, toda a argumentação dos oponentes.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 4 de Junho de 2008.

Assunto:

IRC. Subcapitalização. Princípio da não discriminação. Liberdade de estabelecimento. Primado do direito comunitário.

Sumário:

I — A norma do artigo 61.º do CIRC, tanto na redacção actual, como na redacção anterior, deve ser interpretada à luz do acórdão de 12/12/2002 do TJCE, proferido no Processo C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ou seja, o regime da subcapitalização deve ser afastado no que concerne aos endividamentos para com entidades residentes noutros Estados-Membros da União Europeia, por contrário às disposições do Tratado CE e, mais concretamente, à liberdade de estabelecimento consagrada no seu artigo 43.º.

II — Assim, relativamente a factos ocorridos mesmo anteriores ao citado acórdão, deve prevalecer a disposição de direito comunitário que proíbe a existência de uma norma de subcapitalização semelhante ao nosso anterior artigo 61.º do CIRC.

Processo n.º 275/08-30.
Recorrente: Turbogás-Produtora Energética, SA.
Recorrido: Subdirector Geral dos Impostos.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Turbogás – Produtora Energética, SA, com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que negou provimento ao recurso por si interposto do despacho de 30.06.03 do Subdirector-Geral dos Impostos que lhe indeferiu a prova apresentada ao abrigo do artigo 57.º-C do CIRC (actual artigo 61.º), dela vem agora interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) o requerimento previsto no art.º 57.º-C, n.º 7, do CIRC, que devia ser apresentado por entidade relativamente à qual se verificassem os pressupostos de aplicação daquela norma, devia ser apresentado no prazo de 30 dias do termo do período de tributação em causa;

b) a apresentação daquele requerimento tinha por objectivo facultar ao contribuinte o conhecimento da posição da Administração Fiscal relativamente à situação exposta, para que a declaração de rendimentos do contribuinte seja apresentada em conformidade;

c) esta situação pressupõe o respeito pelo princípio da celeridade, hoje previsto no art.º 55.º da LGT e 10.º do CPA, ambos vinculativos da acção da Administração Fiscal; impõe ainda, e acima de tudo, que a Administração Fiscal respeite o prazo de dez dias estipulado no n.º 2 do art.º 57.º da LGT e no art.º 71.º do CPA para se pronunciar sobre o requerimento em questão, disposições que não foram respeitadas e que, por conseguinte, foram violadas;

d) o cumprimento desta obrigação legal na apreciação do requerimento previsto no art.º 57.º-C, n.º 7 do CIRC permite que no prazo limite de apresentação da declaração de rendimentos mod. 22 (último dia útil do mês de Maio) o contribuinte conheça a posição da Administração Fiscal relativamente à situação e adeqúe aquela declaração à apreciação que a Administração Fiscal faça da situação;

e) uma tomada de posição por parte da Administração Fiscal aquando da apresentação dos requerimentos sucessivamente apresentados teria possibilitado à recorrente adequar os seus procedimentos ao entendimento da administração, ou, pelo menos, ter conhecimento do facto de que a Administração Fiscal não aceitaria a prova feita no requerimento anual, elaborado para os efeitos do citado art.º 57.º-C do CIRC;

f) a actuação da Administração Fiscal no caso configura um claro **abuso de direito** do Estado face ao contribuinte;

g) o interesse por trás do poder tributário é a satisfação das necessidades colectivas, estabelecendo o artigo 103.º da CRP que "*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*";

h) no entanto, tal poder não é absoluto, estando limitado pelo princípio da legalidade e pelos princípios materiais que constitucionalizam os pontos essenciais da lei fiscal estabelecidos pela necessidade de encontrar na lei o fundamento directo da decisão administrativa, para assegurar a racionalidade dos comportamentos privados, que tem como condição a previsibilidade da lei fiscal e das decisões administrativas que a vão aplicar, e a calculabilidade dos encargos tributários;

i) é exigível que a Administração Fiscal cumpra os prazos legais de resposta aos requerimentos do contribuinte, dado que essa é uma obrigação legal dos serviços;

j) a resposta ao requerimento em questão é dada no limite do prazo de caducidade da liquidação ao exercício de 1999 (por só neste ano, em que a unidade produtiva ficou concluída e entrou em funcionamento, ter havido a capitalização dos custos dos juros dos empréstimos), permitindo ao Estado arrecadar uma receita relativa, não só ao imposto alegadamente devido no exercício de 1999, mas aos respectivos juros que seriam, de acordo com a tese agora apresentada pela Administração Fiscal, devidos pelo "atraso" na entrega daquela prestação tributária;

l) estabelece o art.º 2.º da CRP que a República Portuguesa é um Estado de Direito democrático, cuja Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, encontrando-se os órgãos e agentes administrativos subordinados à Constituição e à lei, actuando, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (art.º 266.º da CRP);

m) à actividade da Administração Fiscal em particular são ainda aplicáveis os princípios da prossecução do interesse público, da celeridade e colaboração com o contribuinte (arts. 4.º, 5.º e 10.º do CPA e 55.º e 59.º da LGT);

n) a vinculação do Estado à sua actuação na situação em análise é evidente, dado o conhecimento da situação e as oportunidades que a Administração Fiscal foi tendo de decidir a situação;

o) a Administração Fiscal não actua dentro dos limites da equidade e da boa fé quando, sabendo quais os procedimentos adoptados pelo contribuinte colocado na hipotética situação de subcapitalização, aguarda quase cinco longos anos para se pronunciar e depois exigir, não só o imposto, entretanto acumulado, relativo aos juros não aceites, mas também os respectivos juros compensatórios;

p) a longa passividade da administração foi de molde a produzir no contribuinte a convicção de que cumprira o disposto no art.º 57.º-C, n.º 7 e que por isso não teria repercussões na sua situação contributiva;

q) o abuso de direito em referência é caracterizado pela doutrina como *venire contra factum proprium*, princípio consagrado no artigo 334.º do Cód. Civ.: é ilegítimo o exercício de um direito "*quando o seu titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé*", isto é, quando existem condutas contraditórias do titular do direito a frustrar a confiança criada pela contraparte em relação à situação futura;

r) a aplicação da figura do abuso de direito ao Estado e do *venire contra factum proprium* é unanimemente admitida pela Doutrina e consagrada em abundante Jurisprudência, de que se destaca a expressa no acórdão do STJ de 11.11.1999, in BMJ n.º 491, pág. 214, numa situação em que a questão colocada era, exactamente, o *venire contra factum proprium*;

s) **as normas do art.º 57.º-C do CIRC violam o direito comunitário**;

t) de acordo com o artigo 8.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português";

u) quer a Doutrina, quer a Jurisprudência nacional, vêm reconhecendo, de forma constante, o primado do direito comunitário ou do direito convencional sobre o direito interno (neste sentido, Ac. do STA de 5-7-1995 (R. 18904) in Bol. Da DGCI (Ciência e Técnica Fiscal), 381, 301);

v) o Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Europeia, cujas disposições são directamente aplicáveis na ordem jurídica interna, estabelece que o TJCE é competente para decidir a título prejudicial da interpretação das normas do Tratado;

x) decidiu já, aliás, o STA que o dever de catamento do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias é imposto pelo artigo 5.º do Tratado de Roma (Acs. Dout. do STA, 447, 378 – Ac. do STA (TP) de 11-11-1998);

z) o STA proferiu igualmente decisão no sentido de o reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 177.º, actual artigo 234.º, do Tratado de Roma não se justificar "*se as dúvidas sobre a interpretação da norma de Direito Comunitário aplicável ao caso em análise foram solucionadas por uma jurisprudência firme do Tribunal de Justiça, seja qual for a natureza do processo que deu lugar a essa jurisprudência*" – Decisão de 03.05.00, in Acs. Dout. do STA, 476-477, 1114);

aa) a questão coloca-se, no caso em análise, com a apreciação da proibição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, contida no art.º 6.º do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Europeia (actual art.º 12.º. por força do Tratado de Amesterdão), face ao art.º 61.º do CIRC;

bb) o mesmo Tratado estabelece que as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social na Comunidade são nacionais desse Estado-Membro (cfr. artigo 58.º do Tratado de Roma, actual artigo 48.º por força do tratado de Amesterdão);

cc) o art.º 73.-B do Tratado proíbe todas as restrições aos movimentos de capital entre Estados-Membros e entre estes e terceiros estados;

dd) o Tribunal Europeu de Justiça tem vindo a considerar que leis internas de um Estado-Membro discriminatórias entre sociedades residentes e não residentes violam o direito de estabelecimento consagrado no artigo 52.º do Tratado de Roma (actual artigo 48.º por força do Tratado de Amesterdão);

ee) são exemplos do entendimento do Tribunal Europeu de Justiça relativos à proibição de tratamento não discriminatório em matéria de direito de estabelecimento o caso *Sotgiu vs. Deutsche Bundespost* (Ac. de 12.02.74, Proc. C-152/73, Rec. P. I-153), o caso *Comissão vs. França* (Ac. de 28.01.86, proc. 178/83, Comissão/França, Rec. P. I-273), o caso *Commerzbank*, de 1993 e o caso *Haliburton Services BV vs. Administração Fiscal Holandesa*, de 1994;

ff) as considerações que vêm sido feitas ao princípio da não discriminação, à interpretação feita deste princípio pelo TJCE e à sua aplicabilidade na ordem jurídica dos Estados-Membros têm inteira aplicação no caso do actual artigo 61.º do CIRC, norma que incide unicamente sobre entidades não residentes, discriminando, designadamente, entre sócios nacionais e estrangeiros de pessoas colectivas residentes em território português;

gg) a norma nacional sobre subcapitalização distingue, para efeitos de dedução de juros de empréstimos concedidos pelos sócios de sociedades "residentes" em território português, entre sócios residentes e sócios não residentes em território português; distingue, igualmente, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade, entre entidades residentes e entidades não residentes em território português;

hh) para efeitos da determinação da "relação especial", apenas são tidas em conta as relações entre o sujeito passivo e entidades não residentes, designadamente, nacionais de outros Estados-Membros;

ii) assim, o endividamento privilegiado considerado excessivo, à luz do disposto no art.º 61.º do CIRC, de uma sociedade residente cujo credor reside no estrangeiro não pode ser deduzido ao lucro tributável desta; pelo contrário, a situação idêntica relativamente a credor residente em Portugal permite a dedução ao lucro tributável dos juros pagos;

jj) a jurisprudência comunitária citada está suficientemente consolidada para se poder afirmar que o disposto no art.º 57.º-C (actual 61.º) do CIRC viola o direito comunitário, constituindo uma discriminação arbitrária ao direito de estabelecimento, à livre circulação de capitais e à prestação de serviços;

ll) a confirmação veio a ser dada pelo recente acórdão do TJCE proferido no caso Lankhorst (Ac. de 12 de Dezembro de 2002 – Proc. n.º C-324/00, in www.inforfisco.pt onde o TJCE foi instado a pronunciar-se sobre se o art.º 43.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma medida como a regra fiscal alemã sobre subcapitalização;

mm) na sequência deste acórdão, a referida disposição foi alterada, através da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, precisamente no sentido de eliminar a desconformidade com o ordenamento comunitário;

nn) a decisão proferida a título prejudicial pelo TJCE tem carácter interpretativo e produz efeitos obrigatórios em relação a todos os tribunais e com eficácia ex tunc, aplicando-se ao caso vertente;

oo) deverá ser levado em linha de conta que a própria Administração Fiscal mesmo em relação aos casos pendentes à data da alteração legislativa aceitou que lhes fosse feita aplicação retroactiva da nova redacção da norma ou, mais correctamente, reconhecesse a invalidade originária da norma e os efeitos *ex tunc* da decisão do tribunal europeu;

pp) o artigo 57.º-C (bem como o art.º 61.º) do CIRC é incompatível com as Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português;

qq) as Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português são baseadas no "Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Património" da OCDE e dela pouco diferem;

rr) o artigo 57.º-C do CIRC aplica-se somente quando o sujeito passivo residente se encontra numa situação de endividamento excessivo (nos termos do próprio artigo) para com uma entidade não residente;

ss) esta discriminação é incompatível com o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 24.º da Convenção Modelo da OCDE, segundo a qual, os juros pagos por uma empresa de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante serão dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável de tal empresa, como se fossem pagos a um residente do Estado da entidade pagadora;

tt) ao não permitir a dedução dos juros somente quando o excesso de endividamento for para com uma entidade não residente, o artigo 57.º-C do CIRC viola frontalmente a disposição do artigo 24.º, n.º 4, da Convenção Modelo da OCDE;

uu) por sua vez, o n.º 5 do mesmo artigo 24.º da Convenção Modelo determina que as empresas de um Estado contratante cujo capital, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, seja possuído ou controlado por um ou mais residentes do outro Estado contratante não ficarão sujeitas, no Estado primeiramente mencionado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar as empresas similares desse primeiro Estado;

vv) o artigo 57.º-C do CIRC viola também esta disposição, porque se uma empresa residente for detida por sócios residentes, independentemente dos rácios de endividamento, poderá deduzir os juros pagos, o mesmo não acontecendo em caso da sua detenção por não residentes;

xx) os accionistas não residentes da recorrente relativamente aos quais se coloca a questão (Powergen e RWE) são residentes em países com os quais Portugal celebrou Convenções sobre Dupla Tributação, que incluem as disposições acabadas de citar (cfr. Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital e o mesmo diploma legal relativo à Alemanha, respectivamente, na RAR n.º 62/2000, de 12.07.2000 e Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 179, págs. 381 e segs., artigo 26.º, n.ºs 3 e 4 (Holanda) e 25.º, n.ºs 3 e 4 (Alemanha);

zz) a aplicação da disposição sobre subcapitalização a sociedades residentes em países com os quais haja sido celebrada Convenção sobre Dupla Tributação redunda necessariamente na dupla tributação dos juros não dedutíveis, na medida em que esses juros são incluídos para efeitos de cálculo do lucro tributável do devedor e são novamente tributados no Estado de residência do credor;

aaa) na medida em que o art.º 57.º-C do CIRC não prevê a requalificação dos juros como lucros distribuídos, o respectivo credor, no seu Estado de residência, não tem a possibilidade de eliminar a dupla tributação económica sobre os juros;

bbb) em caso de incompatibilidade entre normas emanadas de Lei ou Decreto-Lei, por um lado, e Tratados celebrados por Portugal, por outro, prevalece o disposto nestes últimos instrumentos normativos dada a sua superior hierarquia, nos termos do art.º 8.º da CRP;

ccc) ainda que se entendesse que a norma do art.º 57.º-C não padecia dos vícios apontados – o que só por mera hipótese de raciocínio se admite – sempre deveria dar-se como afastada a aplicação do disposto no n.º 1, em virtude de a recorrente ter apresentado a justificação prevista no n.º 7, que deverá ser apreciada em função das particularidades do caso, resultantes da matéria de facto dada como provada.

ddd) a sentença recorrida fez errada interpretação das normas do art.º 57.º-C, bem como das disposições indicadas do Tratado de Roma, designadamente, art.º 5.º, sobre o dever de acatamento dos acórdãos do TJCE, art.º 6.º, sobre a não discriminação em razão da nacionalidade, e art.º 52.º, sobre o direito de estabelecimento.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão anulatório do acto administrativo sindicado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

a) A recorrente é uma sociedade de capitais exclusivamente privados, a quem foi concedida autorização para construir e operar uma Central Eléctrica de Ciclo Combinado, a primeira em Portugal, na Tapada do Outeiro, freguesia de Medas, concelho de Gondomar, distrito do Porto.

b) A Turbogás – Produtora Energética, SA, foi constituída a 14 de Novembro de 1994, com o capital social de 1.000.000 de contos, distribuído pelos accionistas da seguinte forma: PowerGen PLC, Reino Unido, 10%, Siemens, SA, Portugal, 10%, Siemens AG, Alemanha, 10%, Carteira Conjunta-SGPS, Portugal, 35%, HLC-Eng. e Gestão de Projectos, SA, Portugal, 30%, Koch Transporttechnik Gmbh, Alemanha, 5%;

c) É titular de licença vinculada de produção de energia eléctrica, a partir do gás natural, que é fornecido à Central através de gasoduto construído para o efeito e vende a totalidade da energia produzida à REN – Rede Eléctrica Nacional, SA.

d) Por despacho de 17.06.1990 o projecto foi reconhecido pelo Governo Português como de relevante interesse público;

e) O financiamento do projecto da Tapada do Outeiro foi estimado em mais de cem milhões de contos;

f) A construção e exploração da Central foi projectada para ser feita em "*project finance*" – modelo financeiro em que é concedido financiamento à realização de determinado projecto, em regra por consórcio bancário, que disponibiliza a parte mais significativa dos recursos financeiros, sendo o seu reembolso assegurado pela afectação das receitas do projecto, e tendo como garantias apenas a estrutura contratual e os activos da sociedade, sem que os financiadores tenham recurso ao património dos accionistas.

g) A sociedade para tal criada é responsável pelo desenvolvimento, operação e manutenção do projecto e de todos os seus activos, estando garantido aos financiadores, através da estrutura contra-

tual criada para o efeito, o controle do projecto em todas as suas vertentes nos casos mais graves de incumprimento, por parte da sociedade, das suas obrigações;

h) Nesse tipo de financiamento os accionistas não têm de prestar quaisquer garantias adicionais;

i) O projecto da Tapada do Outeiro teve três fases sucessivas:

1. A constituição, em 1990, do grupo de promotores do projecto que preparou e apresentou a proposta para aprovação oficial e iniciou as negociações dos principais contratos: o contrato de compra de gás com a Transgás – Sociedade Portuguesa de Gás Natural, SA, de venda de energia eléctrica com a REN – Rede Eléctrica Nacional, SA, de construção da central e da sua operação;

2. A constituição da Turbogás – Produtora Energética, SA, assinatura dos referidos contratos e início da construção da Central Eléctrica de Ciclo Combinado da Tapada do Outeiro;

3. A obtenção do financiamento bancário necessário à construção da Central da Tapada do Outeiro.

j) A disponibilização dos empréstimos pelos bancos ocorreu em 5 de Dezembro de 1996;

k) Na fase anterior à constituição da sociedade, os custos do projecto foram cobertos pelos promotores do projecto;

l) Na fase (de financiamento intercalar, ou *interim finance*) entre a constituição da sociedade e o início da fase de "*financial close*" na data referida supra em j), a sociedade foi financiada exclusivamente por empréstimos dos respectivos accionistas;

m) A partir da fase de "*financial close*", passaram a ser os bancos e os accionistas a assegurar o financiamento da sociedade, na proporção, respectivamente de 80% e 20%;

n) Durante o *interim finance* foram contratados os serviços de aconselhamento económico, financeiro, jurídico e técnico, indispensáveis à preparação e negociação dos referidos contratos;

o) A partir de 05.12.96 foram libertados os meios financeiros contratados com os bancos;

p) A construção da central foi iniciada em Fevereiro de 1995;

q) A recorrente assumiu compromissos contratuais com a Transgás, obrigando-se a comprar-lhe gás a partir de determinada data e com a REN, assumindo a obrigação de fornecer energia eléctrica;

r) Foi deliberado, em Assembleia Geral de accionistas de 28 de Março de 1995, que os accionistas prestariam suprimentos à sociedade em montante não determinado, se tal se revelasse necessário;

s) Sendo os fundos utilizados pela sociedade remunerados à taxa de 25%;

t) Dos 20% do financiamento que cabiam aos accionistas, 18% foram realizados através de empréstimo, e 2% através de capitais próprios da sociedade.

u) A justificação da situação de subcapitalização de 1997 foi efectuada através do mesmo parecer junto aos requerimentos relativos aos exercícios de 1996, 1998 e 1999;

v) Em Janeiro de 1997, na sequência de transmissões de posições entre accionistas, o capital social da recorrente encontrava-se distribuído nos seguintes termos: PowerGen Holdings, BV, Holanda, 50% menos uma acção, RWE Energie AG, Alemanha, 25% mais uma acção, EDP, SA, Portugal, 10%, Siemens Power Ventures, GmbH, Alemanha, 10%, Koch Transporttechnik Gmbh, Alemanha, 5%;

w) Em 15.03.1999 a recorrente dirigiu ao Director-Geral dos Impostos o seguinte requerimento:

"Turbogás – Produtora Energética, SA (daqui em diante a Sociedade), com sede na Avenida Miguel Bombarda, n.º 36, 6.º, 1050 Lisboa, pessoa colectiva n.º 503310026, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sob o n.º 5489/941125, com o capital social de 2.667.000.000.500 (realizado à data em 1.858.633.025.500), vem muito respeitosamente, perante V. Exa., e ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 57.º-C do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC), demonstrar que, apesar de, no ano de 1998, ter excedido o rácio de endividamento: capital próprio de 2:1, estabelecido no n.º 4 do referido artigo e aplicável ao endividamento perante entidades não residentes, com as quais a Sociedade tenha relações especiais, esta poderia ter obtido um nível de endividamento idêntico, em condições semelhantes e de mercado livre junto de entidades independentes, atendendo à dimensão do projecto e aos riscos materiais, políticos e financeiros inerentes ao mesmo.

A Sociedade sustenta as afirmações feitas neste documento com as justificações constantes do mesmo e com o parecer de uma firma líder em consultoria de projectos de financiamento (na modalidade conhecida por "Project Finance"), SCHRODERS – J. Henry Schroder & Co. Limited, sociedade residente no Reino Unido (ver parecer em Anexo 1 a este documento), note-se que este documento já foi apresentado em requerimento entregue relativo aos anos de 1996 e 1997.

Uma vez feita prova dos factos previstos no âmbito do n.º 7 do artigo 57.º-C do CIRC, a Sociedade espera ver o n.º 1 do mesmo artigo (limites à dedutibilidade dos juros) não aplicado aos juros derivados de empréstimos dos seus accionistas, i.e., espera que todos os juros suportados sejam considerados inteiramente dedutíveis para efeitos fiscais".

x) O requerimento foi acompanhado de uma exposição sobre matéria de facto (projecto da central eléctrica), estrutura financeira (estrutura de capitais próprios, financiamento bancário, empréstimos de accionistas, estrutura de capitais próprios/capitais alheios, rácio de endividamento: capitais próprios), justificação (riscos do projecto) e conclusões, e de um parecer da consultora "Schroders", documentos esses fotocopiados de fls. 63 a fls. 79;

y) A central foi concluída em 1999.

z) A recorrente capitalizou os juros das tranches dos empréstimos contraídos junto dos respectivos accionistas, todos respeitantes ao período anterior à entrada em funcionamento da central eléctrica, amortizando-os num prazo entre 5 e 25 anos, como imobilizado incorpóreo ou corpóreo, respectivamente;

aa) A resposta ao requerimento referido em w) foi notificada à recorrente em 30.10.2003;

bb) Em 18 de Junho de 2003 a Inspectora Tributária Principal Maria de Lurdes Matias elaborou um parecer do seguinte teor:

I. INTRODUÇÃO

TURBOGÁS – PRODUTORA ENERGÉTICA, SA, (doravante Turbogás) vem, para os efeitos consignados no então n.º 7 do art.º 57.º-C (actual n.º 6 do art.º 61.º) do CIRC, demonstrar que, apesar de, no exercício de 1998, ter excedido o rácio de endividamento estabelecido no n.º 4 do mesmo artigo (actual n.º 3 do art.º 61.º) e aplicável ao endividamento para com entidades não residentes com as quais existem relações especiais, poderia ter obtido um nível de endividamento idêntico, em condições semelhantes e de mercado livre junto de entidades independentes, atendendo à dimensão do projecto e aos riscos materiais, políticos e financeiros inerentes ao mesmo.

Para tanto, apresentou, para além de várias justificações, o parecer de uma sociedade residente no Reino Unido e líder em consultadoria de projectos de financiamento, parecer esse que fora já apresentado com os requerimentos entregues e relativos aos exercícios de 1996, 1997 e 1999.

II. INFORMAÇÃO DOS SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Tendo-se solicitado aos Serviços de Inspecção Tributária a confirmação dos elementos apresentados pelo sujeito passivo, elaboraram os mesmos o competente relatório, que abrangeu os exercícios de 1996, 1998 e 1999, do qual se extraem, em resumo, os seguintes dados:

1. A requerente foi constituída em 14 de Novembro de 1994, com o objectivo de construir e operar uma central eléctrica de ciclo combinado para a produção de energia eléctrica a partir de gás natural que será fornecido à central através de gasoduto.

O capital inicial era de 1.000.000 contos, tendo sido aumentado para 2.667.000 contos em 4 de Junho de 1996, valor que se manteve até 31 de Dezembro de 1998.

Nesta data, o valor do capital realizado era tão-somente de 2.137.578 contos.

As percentagens de participação e os valores dos empréstimos dos accionistas ascendiam, em 31 de Dezembro de 1998, os seguintes montantes:

Entidade emprestadora	Sede	% de Partic.	Empréstimos milhares de contos
Powergen Plc	Reino Unido	50% - 1 acção *	13,603
RWE Energie AG	Alemanha	25% + 1 acção	6,747
EDP-Electricidade de Portugal, SA	Portugal	10%	2,603
Siemens Power Ventures GmbH	Alemanha	10%	2,728
Koch Transporttechnik GmbH	Alemanha	5%	1,370
Totais			27,052

* Esta participação é detida directamente pela Powergen Holdings BV, a qual, por sua vez, é detida a 100% pela entidade prestadora, Powergen Plc.

2. No início do projecto de financiamento, a requerente abordou um grupo seleccionado de bancos internacionais e de bancos portugueses, para que lhe fosse concedido um financiamento intercalar nas seguintes condições:

Montante: 105 milhões de marcos alemães e 6.500.000 contos

Prazo: 270 dias

Garantias: sem garantias nem recurso para os accionistas

3. O referido pedido foi negado pelos bancos internacionais. Quanto aos bancos portugueses, embora estivessem dispostos a financiar parte do projecto, impuseram algumas condições que não foram aceites pela Turbogás e/ou exigiram mais elementos por ela não facultados. A esmagadora maioria dos bancos inquiridos não referiu a taxa de juro que seria praticada. Apenas o Banco CISF informou que a taxa seria indexada à Lisbor e à Libor, para os empréstimos em escudos e em marcos alemães, respectivamente.

4. Relativamente ao financiamento ocorrido em 1998 junto dos accionistas, não foi feita a prova de que tinham sido consultadas entidades independentes e em condições análogas.

5. A única prova apresentada pelo sujeito passivo com o objectivo de dar cumprimento ao então n.º 7 do art.º 57.-C do CIRC (actual n.º 6 do art.º 61.º) foi o parecer elaborado por uma firma de consultoria de projectos de financiamento sobre a razoabilidade da taxa anual – 18% - praticada pelos accionistas, face às taxas do mercado, parecer esse que data de 97/01/28 e que serviu também de prova aos demais requerimentos apresentados pelo sujeito passivo (relativos a 1996, 1997 e 1999).

6. Pelos factos atrás descritos, os Serviços de Inspecção Tributária entenderam ser de aplicar o disposto no então n.º 1 do art.º 57.º-C do CIRC (n.º 1 do actual art.º 61.º) aos juros suportados em 1998 e pagos às entidades não residentes RWE Energie AG e Powergen Plc, porque:

Existem relações especiais, nos termos do n.º 2 daquele artigo (actualmente definidas no n.º 4 do art.º 58.º) entre as mesmas e a requerente;

O nível de endividamento é superior ao rácio fixado no n.º 4 do então art.º 57.º-C (n.º 3 do actual art.º 61.º) do CIRC;

A Turbogás não demonstrou que podia ter obtido, junto de instituições financeiras consultadas, o mesmo nível de endividamento e em condições análogas às estabelecidas pelas entidades emprestadoras.

7. Salientam ainda os Serviços que os empréstimos dos accionistas foram concedidos antes da realização do capital por eles subscrito, que foram proporcionais à percentagem de participação no capital social e que as condições dos empréstimos foram idênticas para todos os accionistas.

8. Por fim, referem os Serviços que não se pode concluir que o nível de endividamento para com os accionistas não residentes, apesar de ser justificável em termos financeiros, não foi influenciado por motivações de índole fiscal, dado que:

A empresa quando foi constituída era detida por capital maioritariamente nacional e só depois este foi sendo transferido para empresas não residentes;

É mais vantajoso para a empresa providenciar a maior parte dos fundos necessários sob a forma de empréstimos de accionistas do que através de capital próprio, porque a distribuição de dividendos aos accionistas está dependente da existência de lucros contabilísticos enquanto que o pagamento de juros depende só da existência de fundos disponíveis suficientes (é a forma mais rápida de pagamento de fundos aos accionistas).

III. PARECER

9. De acordo com os elementos apresentados pelo sujeito passivo e os recolhidos pelos Serviços de Inspecção Tributária, também se nos afigura que não pode deixar de se aplicar o disposto no n.º 1 do então art.º 57.º-C (n.º 1 do actual art.º 61.º), relativamente aos juros suportados em 1998 pela Turbogás relativamente aos empréstimos concedidos pelos accionistas não residentes RWE Energie AG e Powergen Plc, com quem existem relações especiais, nos termos do então n.º 2 do referido artigo 57.º-C do CIRC (actualmente definidas no n.º 4 do art.º 58.º), uma vez que não foi feita a prova de que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

10. Como, porém, a totalidade dos juros suportados no exercício de 1998 foi incluída no custo de produção dos bens do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo que se encontravam em curso por débito da conta 44 – Imobilizações em Curso e crédito da conta 75 – Trabalhos para a própria empresa – e que os mesmos só ficaram concluídos em Agosto de 1999, conclui-se que os juros suportados relativamente à parte do endividamento que, nos termos do n.º 4 do então art.º 57.º-C do CIRC (actual n.º 3 do art.º 61.º) se encontra em excesso (Powergen Plc – Esc. 2.008.677.238$00 e RWE Energie AG – Esc. 994.561.939$00) só poderá ser tributada quando a empresa der início à amortização dos bens.

11. Ora, como os Serviços de Inspecção Tributária constataram que os bens ficaram concluídos, entraram em funcionamento e começaram a ser reintegrados em 1999, não haverá lugar a qualquer correcção de natureza fiscal relativamente ao exercício de 1998.

12. Porém, no exercício de 1999 e ao longo dos anos de vida útil desses mesmos bens, a parte da amortização correspondente aos referidos juros não poderá ser considerada um encargo fiscalmente dedutível.

IV. CONCLUSÃO

13. Em 1998, existiam relações especiais entre a Turbogás e as accionistas não residentes RWE Energie AG e Powergen Plc, dado que estas detinham de forma directa e indirecta, respectivamente, uma participação no capital social daquela igual ou superior a 25%.

14. Existia excesso de endividamento porque o seu valor era superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio.

15. As provas apresentadas pelo sujeito passivo e facultadas aos Serviços de Inspecção Tributária não foram suficientes para demonstrar que, relativamente ao exercício de 1998, podia ter sido obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

16. Assim, parece-nos que será aplicável o disposto no n.º 1 do então art.º 57.º-C do CIRC (n.º 1 do actual art.º 61.º), ou seja, não serão fiscalmente dedutíveis os juros suportados relativamente à parte do endividamento considerado em excesso.

17. Como, porém, no exercício de 1998, todos os juros suportados pela empresa foram capitalizados, fazendo parte do custo de produção dos bens do activo imobilizado em fase de construção, não haverá lugar a quaisquer correcções.

18. A partir do exercício de 1999, inclusive, ano em que os bens entraram em funcionamento e que a empresa deu início à respectiva reintegração, não poderá considerar-se como custo fiscalmente dedutível a parte da reintegração que corresponder ao juros suportados e respeitantes ao endividamento em excesso.

À consideração superior,

cc) Em 25.06.03 o Director de Serviços Manuel Sousa Meireles exarou, sobre esse parecer, o seguinte despacho:

Face ao informado pelos Serviços de Inspecção Tributária afigura-se de aplicar ao presente caso o disposto no n.º 1 do art.º 61.º do CIRC.

Em consequência deverão os competentes Serviços de Inspecção Tributária proceder às correspondentes correcções fiscais aos exercícios de 1999 e seguintes.

À consideração superior.

dd) Em 30.06.03 o Subdirector-Geral dos Impostos exarou o seguinte despacho:

Concordo, afigurando-se-me ser de dar prioridade às correcções fiscais do exercício de 1999 dada a proximidade da caducidade do direito de liquidação daquele exercício.

ee) A recorrente foi alvo de acção de inspecção externa ao exercício de 1998, que decorreu em cumprimento das ordens de serviço n.ºs 2912, 2914 e 5282 pelas quais foi ordenado o procedimento de inspecção externa à recorrente, relativa aos exercícios de 1996, 1998 e 1999, visando "apreciar as provas apresentadas pelo sujeito passivo (…) de inexistência de subcapitalização, isto é, de que poderia ter obtido junto de uma entidade independente o mesmo nível de endividamento e em condições análogas às que se verificaram durante os exercícios económicos de 1996, 1998 e 1999", cujo relatório, de fls. 102 e ss. dos autos, se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

ff) Concluído o procedimento de inspecção, e na sequência do mesmo, foi proferido o despacho fotocopiado a fls. 100 dos autos (cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), e emitida nota de liquidação adicional referente ao exercício de 1999;

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que negou provimento ao recurso interposto pela ora recorrente do despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 30/6/2003 que, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º-C (actual artigo 61.º) do CIRC, não aceitou como fiscalmente dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, referente ao exercício de 1999, os juros suportados, respeitantes à parte do endividamento considerada em excesso, relativamente aos empréstimos concedidos por accionistas não residentes, com quem a recorrente mantém relações especiais, de acordo com o n.º 2 do referido artigo 57.º-C do CIRC (e actualmente definidas no n.º 4 do artigo 58.º do CIRC), uma vez que não foi feita a prova de que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

Entre os fundamentos do recurso invocados, apontam-se as consequências da acção de inspecção relativamente ao direito de liquidação do imposto por aplicação do artigo 61.º do CIRC (designadamente, a impossibilidade de instauração de novo procedimento externo de inspecção, a caducidade do direito de liquidação e o abuso de direito), a desconformidade da regra sobre subcapitalização com o direito comunitário, a incompatibilidade entre o artigo 61.º do CIRC e as Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português e a demonstração por parte da recorrente dos pressupostos de não aplicação do regime de subcapitalização.

Todos os vícios imputados pela recorrente ao despacho recorrido foram pelo Mmo. Juiz "a quo" julgados improcedentes, que, assim, manteve tal despacho.

Vejamos. Comecemos por apreciar, então, a alegada desconformidade da regra sobre subcapitalização prevista no CIRC com o direito comunitário, por se traduzir a mesma, no entendimento da recorrente, numa discriminação entre empresas residentes e não residentes, contrária ao direito de estabelecimento, à livre circulação de capitais e à prestação de serviços.

Reconhecendo a necessidade de adopção de regras que evitassem a evasão fiscal internacional, dispunha o então artigo 57.º-C do CIRC (actual artigo 61.º) sobre subcapitalização que, quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade não residente em território português com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58.º, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

Assim, o endividamento privilegiado considerado excessivo de uma sociedade residente cujo credor reside no estrangeiro não pode ser deduzido ao lucro tributável desta; pelo contrário, em situação idêntica cujo credor resida em Portugal já é permitida a dedução ao lucro tributável dos juros pagos.

Ou seja, como refere Patrícia Silveira da Cunha, A subcapitalização no Direito Português – Apreciação face ao Direito Comunitário, in Estudos de Homenagem ao professor Doutor Pedro Soares Martinez, Almedina, 2000, págs. 538 e segts., «*Por outras palavras, tanto as entidades residentes como as entidades não residentes em Portugal têm a possibilidade de utilizar o diferente tratamento tributário de juros e lucros distribuídos; no entanto, apenas as entidades não residentes ficam sujeitas ao disposto no artigo 57.º-C do CIRC*».

Também no acórdão de 12/12/2002, proferido no caso Lankhorst-Hohorst, o TJCE, pronunciando-se sobre uma norma de subcapitalização vigente na Alemanha e semelhante à nossa, concluiu que a aplicação das regras de subcapitalização alemãs ao pagamento de juros de empresas alemãs a empresas de outros Estados-Membros viola o artigo 43.º do Tratado CE, na medida em que discrimina os juros

pagos por uma filial residente a uma sociedade-mãe não residente dos juros pagos por uma filial residente a uma sociedade-mãe residente.

O risco de evasão fiscal, como se salienta no aresto em causa, não se verifica, dado que a sociedade que recebe os juros está sujeita à legislação fiscal do respectivo Estado de estabelecimento.

Foi, aliás, na sequência desta jurisprudência que o legislador português, no intuito de harmonizar o direito e a jurisprudência comunitária, veio, através da Lei n.º 60.º-A/2005, de 30/12, a alterar a redacção do artigo 61.º do CIRC, eliminando, para futuro, a aplicação das regras da subcapitalização aos casos de endividamento de uma sociedade junto dos sócios residentes em território da União Europeia.

Por outro lado, a própria Administração Fiscal, através de informação vinculativa, sancionada por Despacho n.º 1141/2006-XVII, de 19/9/2006 do SEAF (v. fls. 290 dos autos), considerando que a *ratio decidendi* dos acórdãos interpretativos do TJCE produz efeitos obrigatórios em relação a todos os tribunais nacionais e, indirectamente, em relação a todos os sujeitos de direito, com efeitos retroactivos ao momento da entrada em vigor da norma comunitária (excepto quando o contrário consta do próprio acórdão), fez saber que a norma do artigo 61.º do CIRC, tanto na redacção actual, como na redacção anterior, deve ser interpretada à luz do Acórdão de 12/12/2002 do TJCE (Processo C-324/00, Lankhorst-Hohorst).

Ou seja, o regime de subcapitalização a que se refere o artigo 61.º do CIRC deve ser afastado no que concerne aos endividamentos para com entidades residentes noutros Estados-Membros da União Europeia, por contrário às disposições do Tratado CE e, mais concretamente, à liberdade de estabelecimento consagrada no seu artigo 43.º.

Assim, relativamente a factos ocorridos mesmo anteriores ao citado acórdão, deve prevalecer a disposição de direito comunitário que proíbe a existência de uma norma de subcapitalização semelhante ao nosso anterior artigo 61.º do CIRC.

Ainda recentemente o TJCE em acórdão de 11/10/2007, proferido no Processo C-443/06, se pronunciou também no sentido de que o artigo 56.º do Tratado CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-membro a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.

A doutrina dos citados acórdãos do TJCE aponta, pois, no sentido da desconformidade com a ordem jurídica comunitária de quaisquer disposições das legislações nacionais que estabelecem restrições injustificadas à liberdade de estabelecimento e à liberdade de circulação de capitais, consagradas, respectivamente, nos artigos 43.º e 56.º do Tratado da CE.

Neste contexto, a norma constante do artigo 57.º-C (actual artigo 61.º) do CIRC, não deveria ter sido aplicada, no caso em apreço, por desconformidade com o artigo 43.º do tratado da CE, tendo em atenção a sua vigência na ordem jurídica interna (artigo 8.º, n.º 2 da CRP) e o primado do direito comunitário.

A procedência desta questão prejudica o conhecimento das restantes equacionadas na sentença impugnada.

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, anular o despacho impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Notificação para reclamar para a Comissão de Revisão. artº 5º do Decreto-Lei n.º 154/91 de 23/4.

Sumário:

I — Constitui vício no procedimento, na medida em que viola o disposto no artº 64º, n.º 2 do CPT, a notificação efectuada ao impugnante na qual apenas se fez menção à possibilidade de reclamar nos termos do disposto no artº 84º do CIVA, omitindo-se igual possibilidade de harmonia com o estabelecido nos artºs 84º e segs. do CPT (cfr. artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 154/91 de 23/4).

II — Neste caso e não obstante o contribuinte ter deduzido impugnação judicial, não se pode afirmar que a falta de notificação da possibilidade de reclamar nos termos dos artºs 84º e segs. do CPT não se afigurava como oportuna, não tendo, assim, tal preterição implicações quanto à validade do acto, já que as liquidações efectuadas eram as únicas possíveis.

III — Se é verdade que o acto sempre teria que ser praticado, essencialmente, no exercício de poderes vinculados, verifica-se, no caso, alguma margem de livre apreciação, pelo que não ficou demonstrado que a presença do vogal do impugnante na Comissão de Revisão não fosse susceptível de alterar o respectivo conteúdo da decisão.

Processo n.º 112/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Simão Alves Cardoso & Filhos, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial que a firma A…, Lda, deduziu contra o acto de liquidação de IVA e juros compensatórios, relativo ao ano de 1992, no valor global de 7.295.194$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º- Durante a vigência do artº 5º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, a lei conferia ao interessado o direito de optar, entre o regime de revisão da matéria colectável previsto no artº 84º do CPT e o regime estabelecido no artº 84º do CIVA;

2ª- Este direito de opção era conferido por lei e não por acto próprio da administração;

3ª- A notificação que omitiu a possibilidade de o pedido de revisão ser dirigido à comissão do 84º do CPT e apenas indicou o regime do artº 84º do CIVA, não tem efeitos invalidantes da liquidação subsequente;

4ª- O contribuinte que expressamente usou o regime do artº 84º do CIVA, não viu restringidos os seus direitos, nomeadamente no que tange à possibilidade de impugnação judicial da liquidação;

5ª- Sempre que, através de um juízo de prognose póstuma, se possa concluir que não se verifica a possibilidade de o interessado poder alterar a decisão a proferir, nenhum valor juridicamente protegido justifica a anulação do acto;

6ª- A conclusão anterior impõe-se ainda com mais intensidade, nos casos em que já não seja possível a repetição do acto;

7ª- A decisão recorrida fez errada interpretação e aplicação do disposto no n.º 4 do artº 64º do CPT.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que "o julgado é de confirmar, por nele se ter feito a melhor interpretação do quadro legal aplicável; por outro lado, a colher a argumentação da Recorrente Fazenda Pública, fraudar-se-ia a norma (artº 64º n.º 2 do CPT) que manda que a notificação indique, também, ao contribuinte os seus meios de defesa, o que significa todos os meios de defesa", concluindo pela improcedência do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A escrita da impugnante foi objecto de uma acção inspectiva ao exercício de 1992, da qual resultou o relatório cuja cópia está junta a fls. 6 e seguintes do processo apenso e cujo teor se dá aqui por reproduzido.

2. Com base no relatório referido em 1) o volume de negócios foi fixado em Esc. 137.702.838$00, que resultava Imposto sobre o Valor Acrescentado a pagar no montante de Esc. 6.506.304$00 e juros compensatórios no montante de Esc. 4.504.858$00 - informação de fls. 38.

3. A ora impugnante foi notificada da fixação do imposto pelo ofício 1238 do Serviço de Finanças de Alijó, datado de 21-09-1995, com o seguinte teor:

«Fica V. Exa. notificado, para, no prazo de 30 dias contados da presente notificação, efectuar o pagamento eventual, ou, 15 dias para reclamar, querendo, nos termos do artº 84 do CIVA, da importância de 6.506.304$00 do ano de 1992, acrescido dos respectivos juros compensatórios, valor fixado nos termos do artigo 82º do citado código.

Findo aquele prazo sem que se mostre efectuado o pagamento, ou deduzida reclamação, proceder-se-á à cobrança virtual, de harmonia com o disposto no artº 27º do CIVA, devendo neste caso, pagar o imposto e respectivos acréscimos na Tesouraria da Fazenda Pública deste Concelho.

Foi-lhe fixado o volume de negócios na quantia de 40.664.400$00.»

4. A ora impugnante deduziu reclamação nos termos do artigo 84º do CIVA.

5. A Comissão a que se referia o artigo 84º do CIVA, por unanimidade, reunida em 20-12-2006 (acta de fls. 117 do processo apenso) fixou à impugnante o volume de negócios de Esc. 128.488.669$00, e o Imposto sobre o Valor Acrescentado a pagar em Esc. 5.032.037$00 com a justificação que consta de fls. 117 verso do processo apenso, cujo teor se dá aqui por reproduzido e da qual consta, além do mais: *«6- Tendo em consideração que os rácios do IR do exercício de 1992 e IVA para 1993, relativamente ao universo nacional dos s. p. alvo de acompanhamento permanente (ofício n.º 701, de 17.MAR.95, da D.S.E.P.C.P.I.T da D.G.C. Impostos) é de 30,34% (em cuja quantificação é tido em conta o quadro 12 da declaração mod. 22, linhas 14 - CECV; e 15 Fornecimentos Serviços Exteriores), parece que a margem de 25% aplicada ao custo de produção não terá sido totalmente ajustada ao exercício, pelo facto de tal margem ser aplicada ao custo de produção que abrange a quantificação de outra categoria de custos (além das constantes nas linhas 14 e 15 referidas, ainda os das nºs 19 - custos com o pessoal e 21 - Amortização do exercício;*

7- Face ao exposto decidiu a Comissão, por unanimidade, quantificar o volume presumível dos serviços prestados no exercício de 1992 com recurso ao rácio de 30%, referido no ponto anterior».

6. Na sequência foram efectuadas as seguintes liquidações Documentos de fls. 23 a 34):

Liquidação n… de juros compensatórios, referente a 9212, no montante de Esc. 347.508$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9211, no montante de Esc. 303.061$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9210, no montante de Esc. 27.201$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9209, no montante de Esc. 226.708$00
Liquidação n.º …de juros compensatórios, referente a 9208, no montante de Esc. 81.195$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9206, no montante de Esc. 196.025$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9205, no montante de Esc. 249.440$00
Liquidação n.º …de juros compensatórios, referente a 9204, no montante de Esc. 161.855$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9203, no montante de Esc. 216.636$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9202, no montante de Esc. 235.368$00
Liquidação n.º … de juros compensatórios, referente a 9201, no montante de Esc. 218.160$00
Liquidação n.º … de Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1992, no montante de Esc. 5.032.037$00

7. O prazo para pagamento voluntário do imposto e juros compensatórios terminou em 31-05-1997 - fls. 23 a 34.

8. A petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Alijó em 15-9-1997.

9. A impugnante procedeu ao pagamento das quantias liquidadas em 27-2-2002 - fls. 71.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se a notificação à impugnante da matéria tributável enferma de preterição de formalidade legal.

Na sentença recorrida decidiu-se, em suma, que na referida notificação, tendo-se feita menção apenas à possibilidade de reclamar nos termos do disposto no artº 84º do CIVA, omitindo-se, assim, igual possibilidade nos termos dos artºs 84º e segs. do CPT, se violou o disposto no artº 64º, n.º 2 do CPT, o que constitui vício no procedimento que afecta a validade dos actos posteriormente praticados, nos quais se incluem as liquidações impugnadas.

Por sua vez, alega, em suma, a recorrente Fazenda Pública que "a notificação que omitiu a possibilidade de o pedido de revisão ser dirigido à comissão do 84º do CPT e apenas indicou o regime do artº 84º do CIVA, não tem efeitos invalidantes da liquidação subsequente; o contribuinte que expressamente usou o regime do artº 84º do CIVA, não viu restringidos os seus direitos, nomeadamente no que tange à possibilidade de impugnação judicial da liquidação;

sempre que, através de um juízo de prognose póstuma, se possa concluir que não se verifica a possibilidade de o interessado poder alterar a decisão a proferir, nenhum valor juridicamente protegido justifica a anulação do acto".

Vejamos se lhe assiste razão.

Desde a revisão de 1989 que a Constituição da República Portuguesa impõe à Administração que dê conhecimento aos interessados, formalmente, dos actos administrativos que lhes respeitem. É o que consta do n.º 3 do seu artigo 268º, aonde se lê que "os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei".

Dispõe, consonantemente, o artigo 64º do CPT, vigente ao tempo e que aqui importa, que "os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados" (nº 1) e que "as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências" (nº 2).

Deste regime não se afastou, no essencial, o hoje vigente CPPT, cujo artigo 36º reproduz o transcrito artigo 64º do CPT, apenas substituindo a expressão "quando lhes sejam notificados» por "quando lhes sejam validamente notificados".

Daqui se conclui que a notificação dos actos em matéria tributária que afectem direitos e interesses legítimos é condição da sua eficácia em relação aos notificados, como resulta do n.º 1 do predito artº 64º.

Por sua vez, estabelecia o art.º 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 154/91 de 23/4, que aprovou o CPT, antes de ter sido revogado pelo artº 7º do Decreto-Lei n.º 23/97 de 23/1 e aqui aplicável, que "o regime de revisão da matéria tributável previsto nos artigos 84.º e seguintes do Código será aplicável aos impostos liquidados a partir da sua entrada em vigor, podendo, no entanto, o contribuinte, facultativamente, optar na petição respectiva pelo regime de reclamação actualmente previsto nos Códigos do IRS, do IRC e do IVA".

Esta norma, como bem se salienta na sentença recorrida "erigiu em regime regra de revisão da matéria tributável o previsto nos artigos 84º e seguintes do Código de Processo Tributário".

Posto isto e no tocante à notificação feita à impugnante, a sentença deu por provado que *«Fica V. Exa. notificado, para, no prazo de 30 dias contados da presente notificação, efectuar o pagamento eventual, ou, 15 dias para reclamar, querendo, nos termos do artº 84 do CIVA, da importância de 6.506.304$00 do ano de 1992, acrescido dos respectivos juros compensatórios, valor fixado nos termos do artigo 82º do citado código.*

Findo aquele prazo sem que se mostre efectuado o pagamento, ou deduzida reclamação, proceder-se-á à cobrança virtual, de harmonia com o disposto no artº 27º do CIVA, devendo neste caso, pagar o imposto e respectivos acréscimos na Tesouraria da Fazenda Pública deste Concelho.

Foi-lhe fixado o volume de negócios na quantia de 40.664.400$00.»

Foi dos termos literais deste mandado que a sentença recorrida, como vimos, extraiu que a notificação não cumpria a obrigação legal de indicar todos os meios de defesa, já que nela não se fazia qualquer menção à possibilidade de reclamar nos termos do disposto nos artºs 84º e segs. do CPT, o que constitui vício no procedimento que afecta a validade dos actos posteriormente praticados, nos quais se incluem as liquidações impugnadas.

E, a nosso ver, bem.

Com efeito e perante isto, já se vê que a notificação em apreço não satisfaz integralmente a exigência do artigo 64º do CPT, já que o acto de liquidação, afectando «os direitos e interesses legítimos dos contribuintes», deve ser notificado com inclusão da «decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências».

Na verdade, face ao texto da Lei, nessa oportunidade e nessa fase do procedimento, gozava o recorrido do direito de optar por um dos referidos regimes no que à reclamação da matéria tributável diz respeito, devendo para o efeito e sem que se vislumbre razão que o dispensasse, ser-lhe conferido esse direito.

4 - Alega, porém, a recorrente, na sua tese argumentativa, que "sempre que, através de um juízo de prognose póstuma, se possa concluir que não se verifica a possibilidade de o interessado poder alterar a decisão a proferir, nenhum valor juridicamente protegido justifica a anulação do acto".

Mas este argumento não colhe.

É que o regime consagrado nos artºs 84º e segs. do CPT, no que à constituição da Comissão de Revisão se refere, é bem diferente do consagrado no artº 84º do CIVA. Naquele e ao contrário deste, sempre terá assento um vogal nomeado pelo contribuinte e nada nos diz que a decisão da Comissão não poderia ser diferente se esta tivesse funcionado com a presença daquele, uma vez que é de admitir a influência da participação do interessado no sentido daquela.

Nestas circunstâncias e no caso em apreço, a recorrente não pode afirmar que a notificação da impugnante da possibilidade de optar pela reclamação nos termos dos artºs 84º e segs. do CPT não se afigurava como oportuna, na medida em que havia sido interposta impugnação judicial, não tendo, assim, tal preterição implicações quanto à validade do acto, sendo as liquidações efectuadas as únicas possíveis.

Se é verdade que o acto sempre teria que ser praticado, essencialmente, no exercício de poderes vinculados, verifica-se, no caso, alguma margem de livre apreciação, pelo que não ficou demonstrado que a presença do vogal da impugnante na Comissão de Revisão não fosse susceptível de alterar o respectivo conteúdo da decisão.

Sendo assim, é de concluir que foi preterida formalidade essencial do procedimento das liquidações, susceptível de as afectar, pelo que e nos termos dos arts 64º, n.º 2 e 84º e segs. do CPT, devem ser anuladas.

5 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Execução Fiscal. Graduação de créditos. Hipoteca. Penhora. Juros.

Sumário:

I — O crédito exequendo não carece de ser reclamado no processo de convocação de credores e de verificação dos créditos (artigo 240.º, n.º 2 do CPPT).

II — A restrição constante do n.º 2 do artigo 693.º do Código Civil, que limita a consideração dos juros do crédito hipotecário a três anos, não se aplica ao crédito exequendo, que beneficia da penhora (artigo 822.º n.º 1 do CC).

Processo n.º 156/08-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.
Recorrido: Biuldima-Companhia Imobiliária, Lda. e outra.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Caixa Geral de Depósitos, S.A. não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, proferida em processo de verificação e graduação de créditos apensos ao processo de execução fiscal n.º 3140-93/101504.4, instaurada contra Biuldima – Companhia Imobiliária, Ldª, dela vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª-. A Caixa Geral de Depósitos instaurou, em 18/03/93, a execução fiscal (da qual os autos de reclamação de créditos são apensos) junto do Serviço de Finanças de Amadora-2, para cobrança da quantia de 44.188.446$00, acrescidos de juros vincendos à taxa contratual de 23% ao ano, contados desde 24.02.93.

2ª- Na acção executiva foi, em 26 de Abril de 2000, penhorada a fracção autónoma, designada pela letra "A", a que corresponde o rés do chão, esquerdo, do prédio sito na Praceta Teresa Gomes, n.º 3 e 3-A, Venda Nova, Amadora, descrito na 1º Conservatória do Registo Predial de Amadora sob o n.º 00039, e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Falagueira — Venda Nova, sob o artigo 2007 - fls. 40 do processo e execução. (cfr. sentença recorrida).

3ª - O crédito exequendo beneficia de hipotecas constituídas e registadas sobre o prédio penhorado.

4º - A hipoteca assegura os acessórios do crédito que constem do registo. Tratando-se de juros, a hipoteca nunca abrange, não obstante convenção em contrário, mais do que os relativos a três anos. (cfr. artº 693º do Cód. Civil).

5º O tribunal a quo graduou em 3º lugar o crédito exequendo e respectivos juros com o limite de três anos, não graduando, assim, o crédito de juros vencidos e vincendos que excedem o aludido limite dos três anos garantido pelas hipotecas.

6º - O exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, razão pela qual, o crédito exequendo de juros, não abrangido pelas garantias hipotecárias, deve ser graduado para ser pago por via da penhora. (cfr. artº 822º do Cód. Civil).

7º - Não tendo graduado os juros exequendos, vencidos e vincendos, que excedem o limite de três anos, o tribunal a quo fez um incorrecta interpretação do artº 822º do Código Civil, razão pela qual, deve, a sentença recorrida, ser parcialmente revogada e substituída por outra que não limite o crédito exequendo de juros, vencidos e vincendos, a três anos.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

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

"1. Embora sem probatório formalmente organizado a sentença contem extractos com a matéria fáctica suficiente para a intervenção do STA na qualidade de tribunal de revista (sentença fls.92 e 93; art. 729º nº1 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

2. O crédito exequendo da recorrente está garantido por hipotecas constituídas e registadas sobre a fracção autónoma penhorada (processo de execução fls.20/23).

A hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel sobre o qual incide, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo (art. 686º nº1 CCivil)

A hipoteca assegura os acessórios do crédito que constem do registo; quanto a juros abrange apenas os relativos a três anos (art. 693º nºs 1 e 2 CCivil)

No caso sub judicio a recorrente poderia registado nova hipoteca para garantia dos juros em dívida para além de três anos (art.693º nº3 CCivil)

Não o tendo feito, na qualidade de exequente adquiriu pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (art. 822º nº1 CCivil).

Neste contexto o crédito exequendo proveniente de juros vencidos e vincendos, na parte excedente ao limite de três anos, deve ser graduado em quarto lugar.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que gradue o crédito da recorrente por juros excedentes a três anos nos termos indicados na fundamentação.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4 – Na sentença recorrida, mostram-se graduados os créditos da seguinte forma:

«I - Julgar improcedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Caixa Geral de Depósitos;

II - Julgar procedente a excepção de inexistência de título executivo relativamente aos juros reclamados e considerados acrescidos ao crédito reclamado de 7 400 000$00 por Ana de Assunção Lopes;

III - Julgar improcedente a reclamação do crédito de 4 000 000$00, deduzida por Ana de Assunção Lopes, bem como dos respectivos juros;

IV - Proceder à graduação dos créditos da seguinte forma:

1º: Créditos reclamados pela Fazenda Pública e respectivos juros;

2º: Crédito de 7400$00 reclamado por Ana de Assunção Lopes;

3º Crédito exequendo e respectivos juros com o limite de três anos.»

5- A sentença sob recurso no que concerne aos créditos da Caixa Geral de Depósitos ponderou o seguinte "- *A Caixa Geral de Depósitos, porque os respectivos créditos estão garantidos por hipotecas (fls. 20 a 23 do processo de execução) tem o direito a ser paga pelo valor do imóvel sobre o qual aquelas incidem com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou prioridade de registo (artigo 686.º, n.º 1 do Código Civil), com a limitação prevista no art. 693.º, n.º 2, do mesmo Código, quanto a juros a hipoteca só abrange três anos."*

A recorrente CGD, na sua alegação de recurso, defende que a sentença deve ser parcialmente revogada e substituída por outra que não limite a graduação do crédito exequendo de juros, vencidos e vincendos, a três anos.

Vejamos.

No processo de execução fiscal a que os presentes autos de reclamação de créditos foram apensos encontram-se peticionadas para pagamento as quantias em dívida pela executada à CGD, acrescidas dos juros e despesas vincendas.

Integram essas importâncias o crédito exequendo que não carece de reclamação no âmbito do procedimento de convocação de credores e da verificação dos créditos (artigo 240º., n.º 2, do CPPT).

Assegurando a hipoteca os acessórios do crédito que constem do registo, o certo é que, tratando-se de juros, não obstante convenção em contrário, nunca abrange mais do que os relativos a três anos, sem prejuízo do registo de nova hipoteca em relação aos juros em dívida (artigos 690.º n.ºs 1, 2 e 3 do CC).

Todavia, esta restrição não se encontra nas disposições respeitantes à penhora, pelo que, na situação "sub judicio", muito embora a recorrente não tenha providenciado pelo registo de nova hipoteca, continua, na qualidade de exequente, a ter o direito de ser paga com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (artigo 822.º do CC).

Com efeito, a penhora constante de fls. 40 do processo de execução fiscal apenso garante o crédito exequendo e seus acessórios, sem limites temporais - cfr. acórdão de 06/07/05, no recurso n.º 559/05.

Procedem, deste modo, as alegações da recorrente.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença, na parte ora recorrida e, em consequência, graduar os créditos pela ordem seguinte:

1.º- Créditos reclamados pela Fazenda Pública e respectivos juros;

2.º Crédito reclamado por Ana de Assunção Lopes;

3.º Crédito exequendo e respectivos juros.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Reclamação de créditos. Prazo. Sustação da execução. artigo 871.º do CPC.

Sumário:

I — Uma vez sustado um processo executivo nos tribunais comuns, nos termos do artigo 871.º do CPC, por força de pluralidade de execuções sobre os mesmos bens, o exequente tem a faculdade de reclamar o seu crédito na execução fiscal.

II — Tendo reclamado o seu crédito antes de ser citado como credor preferente ao abrigo do disposto no artigo 239.º, n.º 1 do CPPT, essa reclamação não é de indeferir liminarmente, rejeitar-se ou declarar-se extinta a instância, por impossibilidade da lide, antes deve a mesma ser devolvida ao competente órgão de execução fiscal, aí aguardando a citação dos credores preferentes e respectivas reclamações de créditos, para posterior remessa ao tribunal fiscal competente.

Processo n.º 163/08-30.
Recorrente: Finibanco, S.A.
Recorrido: Antero José da Silva Rocha e Outra.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Finibanco SA, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, por impossibilidade da lide, julgou extinta a instância relativa à reclamação de créditos por si apresentada na execução fiscal n.º 2534200201005766, da RF de Viseu, dele vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. O art. 871º do CPC é aplicável na fase de reclamação de créditos em processo tributário por força do art. 246º do CPT.

2. O art. 871º do CPC impõe que a reclamação de créditos seja apresentada no prazo de 15 dias posteriores à data da notificação do despacho de sustação.

3. A reclamação de créditos a apresentar no processo de execução fiscal por parte do recorrente, na sequência da sustação de processo executivo pendente, deverá ser apresentada naquele prazo, como foi, independentemente da citação dos credores com garantia real ter ou não ocorrido naquele processo.

4. O facto da reclamação de créditos nos autos de execução fiscal, ser apresentada no prazo referido no art. 871º do CPC, em nada obsta a que o futuro despacho de verificação e graduação de créditos se efective decorrido que esteja o prazo de 15 dias a contar da citação a que refere o art. 239º do CPPT, em nada afectando tal reclamação a regular tramitação processual.

5. Ao apresentar a sua reclamação o recorrente deu cumprimento a uma norma processual do CPC (art. 871º) que tem aplicação no processo tributário.

6. Ao julgar extinta a instância por impossibilidade da lide sem proceder sequer à admissão da petição de reclamação de créditos apresentada pelo recorrente o Mmo Juiz a quo violou as disposições dos artigos 239º, 240º e 246º do CPT e art. 871º do CPC.

2 - O Meritíssimo Juiz apresentou o despacho de sustentação a fls. 97 nos autos, em que mantém o despacho recorrido.

3 – Não foram apresentadas contra alegações.

4 -O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da confirmação do despacho recorrido e em que faz apelo ao acórdão de 14-11-01, proferido no recurso n.º 26.159, que numa situação semelhante decidira que: "*Verificando-se a apresentação da reclamação de créditos antes do momento processual adequado, deverá verificar-se a rejeição da reclamação (...) sem prejuízo de ulterior apresentação (...)*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5- O despacho sob recurso é do seguinte teor:

"**Apreciação liminar**:

Veio o FINIBANCO SA, em 27-12-2006, reclamar créditos que detém sobre Antero José da Silva Rocha BATISTA executado no Processo de execução identificado, para além do mais, no requerimento de reclamação.

Através dos despachos pré liminares indagou-se dos requisitos de admissibilidade da reclamação de créditos, vide despachos de fls. 63 e 74, que originaram as informações de fls. 73 e 76. Destas resulta que não ocorreu nenhuma citação a credores e que mais nenhuma reclamação foi apresentada.

A Reclamante como fundamento legal para a reclamação, invocou o artigo 871.º do Código de Processo Civil. Diz este preceito

(Pluralidade de execuções sobre os mesmos bens)

Pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior, mediante informação do agente de execução, a fornecer ao juiz nos dez dias imediatos à realização da segunda penhora ou ao conhecimento da penhora anterior, ou, a todo o tempo, a requerimento do exequente, do executado ou de credor citado para reclamar o seu crédito.

A necessidade de citação para reclamar os créditos resulta do artigo 239º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que neste pormenor não é mais do que o reafirmar da regra prevista no 2 do artigo 865º do Código de Processo Civil.

A citação dos credores como requisito para a abertura da fase de reclamação de créditos é bem compreensível pela necessidade de definir com rigor, no tempo, o momento a partir do qual todos os credores, e não apenas um, podem reclamar.

Do que supra se disse no processo executivo aqui em causa a aludida fase processual não foi iniciada — ainda não foram citados os credores. Dito de outra forma ainda não estão reunidos os legais requisitos para o início da fase de reclamação de créditos. Consequentemente, sem necessidade de mais considerandos, julgo extinta a presente instância, por impossibilidade da lide: art. 287º alínea e) do Código de Processo Civil (CPC), ex vi art. 2º alínea e) do CPPT.

Custas pela Reclamante."

6- A questão jurídica que importa conhecer no presente recurso traduz-se em saber se um credor com garantia real que vê sustado um processo executivo nos tribunais comuns, nos termos do artigo 871.º do CPC, pode reclamar o seu crédito antes de ser citado como credor preferente ao abrigo do disposto no artigo 239.º, n. 1 do CPPT.

Essa questão no âmbito do regime do Código de Processo Tributário sempre foi enfrentada e decidida no sentido do crédito só poder ser reclamado no processo de execução fiscal após a venda, sob pena de rejeição-cfr. acórdãos de 26-09-01, 14-11-01 e 12-12-01, nos recursos n.ºs 26.141, 26.159 e 26.158.

Já com a entrada em vigor do CPPT e em face da deslocação sistemática da fase da convocação dos credores para momento anterior ao da realização da venda (artigo 244.º) a questão da oportunidade da reclamação de créditos deixou de se colocar quanto à venda, mas permaneceu no respeitante ao momento da citação dos credores (artigo 240.º).

Na verdade, resulta desse dispositivo legal que a fase processual da reclamação de créditos apenas se inicia com a citação dos credores (n.º 1 do art. 240.º), momento "a quo" esse que também condiciona a reclamação espontânea por parte do credor com garantia real que não seja objecto de convocação de credores por parte do órgão de execução fiscal, como é o caso dos credores, situação em causa no recurso, que gozem de garantia real registada posteriormente ao da penhora feita na execução fiscal (n.ºs 2 e 3 do art. 240.º) -cfr. n.º 3 do artigo 865.º do CPC.

Neste contexto, apresentada uma reclamação numa fase em que ainda não se sabe se haverá lugar a reclamação de créditos, a questão que se coloca prende-se em saber se não existirá alternativa a uma decisão de rejeição, indeferimento liminar ou, como no caso em apreço, de extinção da instância por impossibilidade da lide, o que sempre seria justificado por razões de economia processual- artigo 137.º do CPC.

Ora, acontece que no acórdão deste Supremo Tribunal de 28-02-07, no recurso n.º 1121/06, num caso em tudo sobreponível ao presente e já também sob a vigência do CPPT, se perfilhou um entendimento que se tem por adequado, proporcional e sensível aos interesses e princípios em jogo e que aponta no sentido do não indeferimento liminar da reclamação, mas antes na sua devolução "ao competente órgão de execução fiscal, aguardando a citação dos credores preferentes e respectivas reclamações de créditos, para remessa posterior ao tribunal de execução fiscal competente".

É essa decisão que se corrobora e que, com a devida vénia, se reproduz no segmento que se tem por mais relevante:

"E é um facto que a pretensão foi deduzida antes do tempo, a saber: antes da citação. Logo por aqui se poderia dizer que estamos perante um pedido extemporâneo.

Significa isto que tal reclamação deve ser rejeitada?

A uma resposta afirmativa deste tipo objecta a recorrente, acenando com o n.º 4 do artº 240º do CPPT, que estatui que o disposto no número anterior não obsta a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados.

Mas se nos concentrarmos nesse citado número anterior, logo vemos que a hipótese dos autos (antecipação da reclamação) não cabe aí.

Convém pois procurar a resposta noutro lado.

Pois bem.

Como é sabido, na prática processual dos nossos tribunais, a regra é de que os prazos processuais não podem ser excedidos, podendo todavia ser antecipados Vide, a propósito, o acórdão deste STA de 13/1/88 (rec. n.º 22.424).

Por sua vez, e como se escreveu no acórdão do STJ de 13/12/89, in BMJ 392/396, "a antecipação do acto constitui mera irregularidade irrelevante desde que, como no caso, não produza perturbações no normal andamento do processo, devendo aproveitar-se, sem necessidade da sua repetição, dentro dos limites inicial e final do prazo".

Pois bem.

Fazendo jus a esta doutrina e reportando-nos ao caso concreto, logo vemos que não há qualquer perturbação no normal desenvolvimento dos autos com a apresentação antecipada desta reclamação de créditos.

Na verdade, e sendo a reclamação de créditos apresentada no órgão de execução fiscal onde corre o processo executivo (artº 245º, 2, do CPPT) nada impede que a presente reclamação de créditos fique aí depositada, sendo posteriormente remetida para o tribunal, depois de citados os credores preferentes, acompanhando aquela reclamação as restantes reclamações de créditos entretanto apresentadas.

E, se não houver mais nenhuma, será esta então remetida a tribunal para que este verifique e gradue o(s) crédito(s).

Estamos assim perante uma mera irregularidade, que não pode ter a gravosa consequência que lhe foi cominada pelo Mm. Juiz a quo".

Como assim, deverá a reclamação ser devolvida ao competente órgão de execução fiscal, aí aguardando a citação dos credores preferentes e respectivas reclamações de créditos, tendo em vista posterior remessa ao tribunal fiscal competente.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a decisão recorrida, que deverá se substituída por outra que ordene a remessa da presente reclamação de créditos ao competente órgão de execução fiscal e para os efeitos acima referidos.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *António Calhau*.

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

IRC. Determinação do lucro tributável. Regime simplificado. Carácter facultativo. Opção. Prazo de validade da opção.

Sumário:

I — O regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, tem carácter facultativo e não obrigatório – sob pena de violação da disposição constitucional de que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa).

II — A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos nomeadamente na declaração de início de actividade [alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC].

III — A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável tem validade por um período de três exercícios, nos termos do n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC (aditado pela Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro).

Processo n.º 205/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: David Rocha Construções e Lazer Unipessoal, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por "David Rocha Construção e Lazer Unipessoal, Lda" contra a liquidação de IRC do exercício de 2003.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

I. Tendo o sujeito passivo indicado, na declaração de início de actividade, um volume total anual de proveitos estimados superior a € 149 639,37, não poderia exercer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC, uma vez que estava, nos termos do art. 53.º, do CIRC e por imposição legal, enquadrado neste regime.

II. O n.º 2 do artigo 53.º supra citado determina que, no exercício do início de actividade o enquadramento do sujeito passivo num dado regime de determinação do lucro tributável é efectuado em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da respectiva declaração de início de actividade.

III. Assim, a indicação da opção pelo regime geral será apenas válida e relevante, para efeitos fiscais, se o sujeito passivo reunir todos os pressupostos referidos no n.º 1 do normativo citado, nomeadamente se o valor total anual de proveitos estimado for inferior ou igual a € 149 639,37.

IV. No caso de aquele valor estimado ser superior ao limite legal, o sujeito passivo fica enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, não por opção, mas por obrigação legal.

V. Nos termos do n.º 1 do art. 53.º, do CIRC, quando o enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável resultar de imposição legal (e não de opção legalmente válida), o enquadramento no exercício seguinte será efectuado tendo em conta o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício imediatamente anterior.

VI. Ora, no caso em apreço, o sujeito passivo não reunia os pressupostos de enquadramento no regime simplificado de tributação, pelo que a opção pelo regime geral assinalada na declaração de início de actividade seria absolutamente irrelevante, uma vez que o volume de negócios por si estimado determinaria - por expressa imposição legal - o seu enquadramento no regime geral.

VII. Nestes termos, atendendo a que o valor total anual de proveitos efectivamente obtido pelo sujeito passivo, no exercício de 2002, ficou aquém da estimativa efectuada para esse exercício e abaixo do limite legal estabelecido de € 149.639,37, o enquadramento do sujeito passivo seria, obrigatoriamente, alterado para o regime simplificado de determinação do lucro tributável a partir do exercício de 2003 e por três anos consecutivos (cfr. redacção do n.º 9 do art. 53.º, do CIRC),

VIII. a menos que o sujeito passivo tivesse exercido a faculdade de opção pelo regime geral até ao fim do mês de Março desse ano de 2003, nos termos da alínea b), do n.º 7 do art. 53.º, do CIRC, circunstância que, no caso em análise, não se verificou.

IX. Enquanto o enquadramento no regime geral resultar de imposição legal, o enquadramento em cada um dos exercícios subsequentes será efectuado anualmente, tendo sempre por base o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício anterior.

Termos em que, e nos melhores de Direito, e com o sempre mui douto suprimento de V. Ex.as, deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida, com as devidas consequências legais.

1.3 A recorrida contra-alegou apresentando as seguintes conclusões.

I. Na declaração de início de actividade apresentada em Julho de 2001, a ora recorrida, para além da estimativa de um volume de proveitos que, se relevante para o efeito, a enquadraria no regime geral de tributação para efeitos de IRC, indicou expressamente a opção por esse mesmo regime geral.

II. Segundo o nº. 2 do artº. 53º. do CIRC, a estimativa do volume de proveitos só releva para o enquadramento caso não seja exercida a opção pelo regime geral.

III. Segundo o próprio nº. 1 do mesmo artº. 53º., o não exercício da opção pelo regime geral constitui um dos pressupostos essenciais para o enquadramento no regime simplificado.

IV. Das conclusões II e III, decorre que no exercício de 2001, a ora recorrida ficou enquadrada no regime geral por opção, pelo que a opção efectuada é válida para os exercícios de 2001, de 2002 e de 2003, nos termos do nº. 8 do mesmo artº. 53º.do CIRC.

V. Se porventura a opção não fosse válida para o exercício de 2001, sê-lo ia sempre para os exercícios de 2002 e de 2003, porque foi feita por uma das vias possíveis (na declaração de início de actividade, conforme nº. 7º do artº. 53º. do CIRC), sendo válida para três anos, como se viu na conclusão anterior.

VI. Se eventualmente se entendesse que a opção efectivamente feita não era relevante para qualquer dos exercícios referidos (2001, 2002 e 2003), a Administração Fiscal teria de conceder à recorrida novo prazo para exercer o direito de opção, porque não recusou a declaração de início de actividade, devendo (nesse caso de suposta invalidade da opção efectiva) tê-lo feito, nos termos do artº. 1090, nº. 4, do CIRC.

VII. Por razões até de ordem constitucional (especialmente artº. 104º., nº. 2, da CRP) as empresas não podem, contra vontade, ser tributadas segundo as regras do regime simplificado, porque este, assente em critérios indiciários, não atende ao rendimento real.

VII. Sem sombra de dúvidas que a ora recorrida tem direito a ser tributada em IRC, quanto aos exercícios de 2002 e de 2003, segundo as regras do respectivo regime geral, pelo que deve ser mantida a douta decisão recorrida.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «O STA-secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do objecto do recurso, sendo competente o TCA Norte-secção de Contencioso Tributário»; e que «Subsidiariamente o recurso não merece provimento. A sentença impugnada deve ser confirmada». Para o efeito, apresenta a seguinte fundamentação.

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º n.º 3 CPC/ art. 2º alínea e) CPPT).

A conclusão VIII enuncia facto não contemplado no probatório da sentença, do qual a recorrente pretende extrair consequência jurídica:

- o sujeito passivo não exerceu a faculdade de opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, relativamente ao exercício de 2003, até ao fim do mês de Março de 2003 (o probatório n.º 6

apenas consigna que o sujeito passivo solicitou em 2.02.2004 rectificação da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2002, por forma a ser enquadrado no regime geral; cf. doc. fls. 24)

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Norte-secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pelo DL n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT)

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT).

4. Se for aceite a competência do STA para a apreciação do objecto do recurso justificam-se as considerações seguintes:

- é redundante e juridicamente inconsequente a opção do sujeito passivo pelo regime geral de determinação do lucro tributável, na medida em seria abrangido por esse regime por imperativo legal, em face do valor total anual de proveitos estimado, indicado na declaração de início de actividade, superior a € 149 639,97 (art.53º nº1 CIRC)

- essa opção redundante e inconsequente não pode penalizá-lo, sujeitando-o a uma aplicação automática do regime simplificado

- o sujeito passivo formalizou a opção na sede própria: declaração de início de actividade (art. 53º n.º 7 alínea a) CIRC)

- independentemente da relevância/irrelevância da opção subsiste a necessidade de estabilidade na integração no regime optado, determinante da sua validade por um período mínimo de três exercícios (art. 53º n.º 8 CIRC)

- a interpretação da norma constante do art. 53º n.º 1 CIRC sustentada pela recorrente é inaceitável, face ao comando constante do art. 53º n.º 8 CIRC (conclusão V).

1.5 Ao parecer do Ministério Público, a Fazenda Pública veio dizer o seguinte:

1.A fls. 98 e 99, veio o Digníssimo Procurador-Geral Adjunto suscitar a questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, por o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, uma vez que, segundo entende, a recorrente na sua conclusão VIII) enuncia facto não contemplado no probatório da sentença do qual pretende extrair consequência jurídica.

2. Ora, salvo o devido respeito pela posição contrária, entendemos que, no caso, o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito, dado que o facto enunciado pelo recorrente no ponto VIII) das conclusões - de o sujeito passivo não ter exercido a opção pelo regime geral até ao fim do mês de Março desse ano de 2003, nos termos da alínea b) do n.º 7 do art. 53º do CIRC - releva da sentença recorrida, dos pontos 4 e 6 da matéria de facto dada como provada, ao escrever-se que a AF enquadrou a impugnante para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC no regime simplificado, considerando não ter feito opção por regime de tributação, procedendo à liquidação para o ano de 2003 e que, em 2/2/04 a impugnante solicitou rectificação de modo a ser considerado o regime geral.

3. Assim, é evidente concluir que a sentença recorrida deu como assente que o sujeito passivo não fez a opção pelo regime geral para o ano de 2003, até ao fim do mês de Março desse ano, pois que, dá como provado que em 2/2/04 vem pedir a rectificação da declarações Mod. 22 de acordo com esse regime, conforme, aliás, consta do doc. a fls. 24 dos autos.

4. Aliás, tal facto também constitui fundamentação do indeferimento por parte da AF.

5. Donde, o que foi suscitado para esse Venerando Tribunal conhecer, em sede de recurso, foi a questão de direito apreciada pelo Tribunal "a quo" em contradição com a recorrente, de saber se o recorrido tem, ou não, direito a ser tributado pelo regime geral no ano de 2003.

Nestes termos e, nos mais de direito, que V. Exas. doutamente suprirão, não deve ser acolhida a posição do Digníssimo Procurador-Geral Adjunto, devendo, pelo contrário, o presente recurso jurisdicional prosseguir termos, até final, por ser esse o Tribunal competente.

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em primeiro lugar deve ser enfrentada a questão aduzida pelo Ministério Público da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

Para tanto, o Ministério Público diz que a recorrente Fazenda Pública alega na sua conclusão VIII que, no caso em análise, não se verificou a circunstância da opção pelo regime geral até ao fim do mês de Março desse ano de 2003, nos termos da alínea b) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC – pelo que o recurso não teria por exclusivo fundamento matéria de direito, uma vez que, deste modo, a Fazenda Pública enuncia facto não contemplado no probatório da sentença.

A tal respeito, a recorrente Fazenda Pública faz notar que «o facto (…) releva da sentença recorrida, dos pontos 4 e 6 da matéria de facto dada como provada, ao escrever-se que a Administração Fiscal enquadrou a impugnante para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC no regime simplificado, considerando não ter feito opção por regime de tributação, procedendo à liquidação para o ano de 2003 (…)».

A questão de saber se na circunstância houve, ou não, «opção pelo regime geral» implicará tão-somente uma qualificação jurídica da conduta declarativa (assente no probatório) da impugnante, ora recorrida, em conformidade com os critérios legais aplicáveis. Portanto, o julgamento, o juízo ou a

conclusão de ter havido, ou não, «opção pelo regime geral» de tributação relativamente ao exercício do ano de 2003 representa uma questão exclusivamente de direito.

Pelo que, sendo exclusivamente de direito a questão focada, aqui se afirma para o caso a competência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

E, então, a questão essencial que agora se coloca é a de saber se a determinação do lucro tributável de IRC da impugnante, ora recorrida, relativamente ao exercício do ano de 2003, deve, ou não, ser operada de acordo com as regras definidas para o regime simplificado de tributação.

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

1. A impugnante dedica-se à actividade de Construção e reparação de Edifícios, com sede em Ferreiros, Braga. fls. 21.

2. A impugnante apresentou a declaração de início de actividade em 25/7/01, conforme doc. de fls. 21, cujos dizeres se dão por reproduzidos. Em tal declaração, no campo 19, onde consta "opção pelo regime...geral de determinação do lucro tributável (IRC), assinalou com um "x" o campo 2 relativo a "opta pelo regime geral de determinação do lucro tributável" e 4 relativo a "sim". Como volume de total de proventos em contos inscreveu o valor de "50.000" - campo 09. No campo 16 relativo a "Informações relativas à contabilidade" assinalou para efeitos de imposto sobre o rendimento, possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede. Identificou o TOC. No campo 40, designado "observações" nada foi inscrito.

3. A impugnante apresentou declaração anual relativa ao exercício de 2001, indicando um total de proventos de € 29.762,82, conforme fls. 9 do apenso do apenso.

4. A AF enquadrou a impugnante para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC no regime simplificado, considerando não ter esta feito opção por regime de tributação, procedendo à liquidação constante de fls. 15 ss do apenso, para o exercício de 2003, liquidando em 13/7/05 o imposto a pagarem € 12.926,21.

5. A impugnante foi notificada da liquidação conforme fls. 19.

6. A 2/2/04 a impugnante solicitou rectificação de forma a ser considerado o regime geral, conforme fls. 24, o que foi indeferido, conforme fls. 25 ss.

2.2 De acordo com os termos do artigo 53.º do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro, é permitido aos sujeitos passivos optar pelo apuramento do lucro tributável de acordo com as regras definidas para o regime simplificado de tributação.

Este regime é aplicável aos sujeitos passivos de IRC residentes que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

2) exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;

b) não estejam isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação;

c) não estejam obrigados à revisão legal de contas;

d) apresentem no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total de proveitos inferior a 149.639,37 € (cerca de 30.000 contos);

3) não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

No exercício do início da actividade, o enquadramento faz-se em conformidade com o volume de proveitos estimados para um ano de actividade.

O regime simplificado só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro, previsto nos artigos 17.º a 46.º do Código do IRC.

A opção pelo regime geral deve ser formalizada: na declaração de início de actividade; ou na declaração de alterações referida nos artigos 110.º e 111.º do Código do IRC, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime – cf. a alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC.

Uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de 3 exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada através de uma declaração de alterações no prazo referido – cf. o n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC.

Não sendo exercida a opção pela aplicação do regime geral e verificando-se os requisitos de enquadramento no regime simplificado, este regime é aplicado automaticamente por um período de 3 exercícios, sendo prorrogado por iguais períodos. Caso o sujeito passivo não pretenda ver prorrogada a aplicação do regime simplificado, deverá comunicar a opção de transitar para o regime geral, mediante declaração de alterações, no prazo mencionado.

O regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. Temos desde modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável – cf. Saldanha Sanches, Fiscalidade, Julho/Outubro de 2001.

No regime simplificado o contribuinte será tributado com base num lucro normal – que será o resultante da aplicação de indicadores de base técnica definidos para os diferentes sectores da actividade económica – cf. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, p. 551.

A tributação segundo o regime simplificado é facultativa, sendo colocada na disponibilidade do sujeito passivo a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, de harmonia com o

disposto no n.º 1 do artigo 53.º do Código do IRC. A opção feita na declaração de início de actividade pela aplicação do regime geral releva para os três exercícios seguintes (n.º 7 do referido artigo 53.º), ainda que esse regime já resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial – cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-5-2008, proferido no recurso n.º 10/08.

E o certo é que o regime simplificado de tributação de IRC, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, é de carácter facultativo, e, por isso, não contende com o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real fundamentalmente – cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 15-2-2007, proferido no recurso n.º 959/06.

2.3 No caso sub judicio, segundo o probatório, a impugnante, ora recorrida, «apresentou a declaração de início de actividade em 25/7/01»; «Em tal declaração, no campo 19 (…), assinalou com um "x" o campo 2 relativo a "opta pelo regime geral de determinação do lucro tributável"»; «Como volume de total de proventos em contos inscreveu o valor de "50.000" - campo 09»; «No campo 16 relativo a "Informações relativas à contabilidade", assinalou para efeitos de imposto sobre o rendimento, possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede»; e «Identificou o TOC».

Perante este comportamento declarativo, feito no início de actividade, em 2001, em que se "opta pelo regime geral de determinação do lucro tributável"», é válida a opção da impugnante, ora recorrida, pelo regime geral de determinação do lucro tributável relativamente ao exercício, aqui em causa, do ano de 2003.

Com efeito, e como se viu, uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de 3 exercícios, sendo certo que o regime simplificado só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro.

Pelo que não tem fundamento o enquadramento, que a Administração Fiscal fez, da impugnante, ora recorrida, no regime simplificado para efeitos de determinação do lucro tributável relativamente ao exercício do ano de 2003.

Estamos, deste modo, a dizer, e em resposta ao thema decidendum, que a determinação do lucro tributável de IRC da impugnante, ora recorrida, em relação ao exercício do ano de 2003, não deve ser operada de acordo com as regras definidas para o regime simplificado de tributação.

Razão por que deve ser confirmada a sentença recorrida por haver decidido nesta conformidade.

E, então, havemos de convir que o regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, tem carácter facultativo e não obrigatório – sob pena de violação da disposição constitucional de que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa).

A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos nomeadamente na declaração de início de actividade [alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC].

A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável tem validade por um período de três exercícios, nos termos do n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC (aditado pela Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro).

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

IRS. Sujeito passivo de imposto. Retenção na fonte. Substituição tributária. Responsabilidade pelo pagamento do imposto retido e não entregue.

Sumário:

I — Sujeito passivo de um imposto é aquele que a lei indica e em relação ao qual se verificou o facto tributário e não aquele que consta de qualquer acordo ou pacto privado, pois este esgota a sua eficácia nas relações jurídicas estabelecidas entre os contratantes, não alterando o regime jurídico da obrigação tributária previsto na lei.

II — As entidades devedoras dos rendimentos de trabalho dependente são obrigadas, no acto do pagamento do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação

à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas na lei por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem (n.º 1 do artigo 98.º do CIRS) e a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à sua disposição dos respectivos titulares (n.º 1 do artigo 99.º do CIRS).

III — As quantias, assim retidas, devem posteriormente ser entregues nos prazos indicados e nos locais a que se refere o artigo 105.º do CIRS (n.º 2 do artigo 98.º do CIRS).

IV — Por sua vez, o artigo 103.º do CIRS estabelece que, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituto desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.

V — Sendo com a recorrente que os titulares dos rendimentos processados tinham uma relação laboral, e sendo, portanto, ela a responsável pelo pagamento das suas remunerações, era, pois, ela que, no acto do seu processamento, estava obrigada a deduzir-lhes o imposto devido, como, de resto, assim fez, e a retê-lo para posterior entrega nos cofres do Estado. E, como entidade obrigada a essa retenção é ela também, consequentemente, a responsável pelas importâncias retidas e não entregues, ainda que o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores tenha sido efectuado por outras empresas que não a recorrente, em virtude das dificuldades financeiras que esta atravessava.

Processo n.º 213/08-30.
Recorrente: STC - Sociedade Transformadora Couros, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – A…, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de IRS, referente a retenções na fonte dos meses de Janeiro a Dezembro de 2003, com fundamento em inexistência do facto tributário, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. **Entende-se que a decisão de direito que consta da sentença recorrida está em contradição com a decisão proferida sobre a matéria de facto existindo, salvo o devido respeito e melhor opinião, errónea aplicação do CIRS na aplicação do n.º 1 do artigo 98.º**;

2. **Continua a entender-se que inexiste facto tributário ao contrário do que é decidido**;

3. Com efeito, foi dado como provado que a Impugnante, ora Recorrente, **durante os meses de Janeiro a Dezembro de 2003 não pagou os vencimentos dos trabalhadores e os mesmos foram pagos por outras empresas**.

4. Dispõe o n.º 1 do art.º 98.º do CIRS que "*nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, **consoante o caso**, são obrigadas, no acto do pagamento do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, **consoante os casos**, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano a que esses actos ocorrem*";

5. **Ao contrário do que se induz da decisão recorrida** não se questiona que a Impugnante procedeu à dedução do montante do IRS aquando do processamento dos salários em causa quando não é tal valor que, de acordo com a Lei, a Recorrente é obrigada a entregar ao Estado.

6. Com efeito, dispõe o n.º 1 do art.º 99.º do CIRS que a Impugnante, ora Recorrente, é obrigada "*a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares*" (sic).

7. Ora, a questão que se coloca nos presentes autos é exactamente a de que a Impugnante, ora Recorrente, não pagou os salários e não colocou à disposição dos trabalhadores o valor respectivo conforme foi dado como provado.

8. Nessa justa medida e ao contrário do que se decidiu a Impugnante, ora Recorrente, **não tinha que entregar as quantias** que não reteve nos termos do n.º 3 do art.º 98.º do CIRS.

9. Com efeito, a **obrigação de entrega** daquele imposto até ao dia vinte do mês seguinte tem como pressuposto a data em que as importâncias em causa foram deduzidas.

10. Ora, não resulta dos autos em que data a Impugnante, ora Recorrente, deduziu qualquer imposto a título de IRS sendo tal facto essencial para apurar a data da obrigação de pagamento prevista no n.º 3 do art.º 98.º do CIRS.

11. E também nessa justa medida não havia que dar cumprimento à retenção do imposto isto porque não foram pagas quaisquer retribuições nem as mesmas foram colocadas à disposição dos respectivos titulares.

12. Não se pode concordar com a decisão recorrida quando refere que resulta que "*a impugnante estava obrigada, pelo menos no momento do apuramento do quantitativo do vencimento de cada um dos seus trabalhadores, a deduzir-lhes o valor correspondente à retenção na fonte*" (sic) quando o que a Lei diz é que a Recorrente era obrigada a "*deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas*" previstas nos artigos 99.º a 101.º do CIRS.

13. No nosso entendimento a decisão recorrida enferma de um vício de interpretação das normas em causa ao confundir-se dedução (que efectivamente foi feita) com retenção (que não foi feita nem tinha que o ser).

14. E isto porque conforme resulta da matéria assente na alínea D) da fundamentação de facto a impugnante processou tais vencimentos, considerando, nomeadamente, não as retenções na fonte de IRS mas sim as deduções previstas no n.º 1 do art.º 98.º do CIRS.

15. Ora conforme decorre da leitura conjugada dos n.ºs 1 e 3 do art.º 99.º do CIRS a impugnante, enquanto entidade devedora dos rendimentos de trabalho dependente, estava obrigada a reter na fonte o montante do imposto devido pelos seus trabalhadores, no **momento do pagamento se este tivesse ocorrido o que efectivamente não aconteceu**.

16. E ao contrário do que se afirma na sentença não estamos perante um caso de excepção previsto no n.º 3 do art.º 99.º do CIRS isto porque a simples verificação de que foi apurado o quantitativo dos vencimentos devidos aos trabalhadores da Recorrente não implica necessariamente que tivesse ocorrido o respectivo pagamento ou colocação à disposição.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

1. A douta sentença recorrida ao decidir no sentido de considerar a impugnante como entidade que nos termos do n.º 1 do art.º 98.º e n.º 1 do art.º 99.º do CIRS é a entidade devedora dos rendimentos do trabalho dependente dos seus funcionários decidiu bem pois:

a) Foi a impugnante quem processou os salários dos seus funcionários;

b) Foi a impugnante quem, mediante a entrega do(s) cheque(s) de pagamento dos salários colocou à disposição dos seus funcionários os rendimentos do trabalho dependente destes;

c) Foi a impugnante quem, ao processar os vencimentos procedeu à liquidação do imposto a reter;

d) Foi a impugnante quem apurou o quantitativo de imposto a reter na fonte por cada um dos seus funcionários.

2. Não subsistem quaisquer vícios capazes de afectar a validade dos actos de liquidação impugnados;

3. A impugnante não logrou, pela prova documental nem testemunhal que arrolou, pôr em crise nenhum dos motivos que levaram a AT a proceder à liquidação referente às retenções na fonte efectuadas e não entregues nos cofres do Estado pela impugnante;

4. Não assiste, por conseguinte, à impugnante, quaisquer razões de facto ou de direito susceptíveis de anular ou revogar o acto tributário controvertido devendo a presente impugnação ser julgada improcedente.

O Mmo. Juiz "a quo" sustenta a decisão recorrida, defendendo que a mesma não enferma da nulidade que lhe vem apontada.

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 – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) A impugnante foi alvo de uma acção de inspecção tributária, que culminou com a elaboração do relatório de fls. 16 a 22 do apenso, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«**III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria colectável**

Analisando os elementos que nos foram postos à disposição e muito embora a contabilidade não se encontre executada no ano de 2003 (livros selados escriturados até Dezembro de 2002) e extractos de conta apenas até Fevereiro de 2003 (inclusive) tendo sido levantado o competente Auto de Notícia. No que respeita à conta 24.2 (retenções na fonte) é possível verificar que houve durante o citado ano de 2003 retenções na fonte efectuadas sem que as mesmas tenham sido entregues em devido tempo nos Cofres do Estado.

Assim passamos a descrever:

• A Sociedade enviou o anexo J respeitante ao ano em análise em 27-02-2004. Neste anexo declarou que fez retenções na fonte da categoria A no montante de 28.789,46 € e categoria B com o valor de 851,60 € (Ver anexo 1).

• Nos extractos de conta 24.2 em Janeiro e Fevereiro de 2003 (únicos meses em que é possível fazer essa análise através dos extractos) verifica-se que houve retenções efectuadas nas duas categorias de rendimentos (ver anexo 2).

• Nos meses de Março e até final do ano, foram analisadas listagens de ligação à contabilidade, tendo aí retirado os montantes de IRS – categoria A que foram retidas aos funcionários em cada um dos meses (ver anexo 3).

• Com as recolhas descritas nos pontos anteriores foi elaborado o quadro que se segue e que discrimina os montantes retidos por categorias de rendimentos e por meses. Esse mapa inclui também uma coluna com as datas limite de pagamento de cada uma das importâncias retidas.

(…)

• Atendendo a que a contabilidade não se encontra executada, não é possível recolher os comprovativos das retenções efectuadas no que toca à categoria A de rendimentos. Assim, não pode ser constatado o processamento de salários nem o respectivo pagamento aos mesmos funcionários.

• Relativamente à categoria B de rendimentos, e ainda que o seu volume de documentos não seja muito grande, apenas foi possível encontrar os documentos que suportam as retenções cujas fotocópias se anexam à presente informação (ver anexo 4).

• A empresa emitiu as declarações previstas no art.º 119.º do CIRS a todos os seus funcionários respeitantes ao ano de 2003. Essas declarações cujas cópias se encontram em anexo referem a empresa "A…, Lda." como entidade pagadora dos mesmos vencimentos (anexo 5).

Da reconciliação efectuada entre essas declarações emitidas pela entidade pagadora e as listagens de ligação à contabilidade, assim como os extractos das contas 24.21 e 24.22 de Janeiro e Fevereiro, não se detectam divergências, ou seja, os montantes registados coincidem com as declarações emitidas.

Para além disso, foram consultados os registos existentes no sistema informático em uso nos nossos Serviços das declarações modelo 3 de IRS entregues pelos funcionários da empresa respeitantes ao ano de 2003 e concluiu-se que os montantes de rendimentos declarados pelos mesmos coincidem com os valores constantes das declarações emitidas de harmonia com o artigo 119.º do CIRS, o mesmo se passando para as retenções na fonte de IRS efectuadas.

Nessas declarações de IRS entregues pelos funcionários consta como entidade patronal a empresa "A…, Lda." identificada pelo seu número de identificação fiscal.

Em face do exposto, conclui-se que os rendimentos foram postos à disposição dos funcionários, de outra maneira não faria sentido que estes os tivessem declarado para efeitos de IRS, e que as retenções na fonte foram efectuadas.

Em 12 de Outubro de 2005, dia em que foi feito o primeiro contacto com o Sujeito Passivo para início desta acção de inspecção na pessoa do seu sócio gerente, (…) foi enviado via Internet novo anexo J respeitante ao mesmo ano. Esse novo anexo J considera apenas como retido o montante referente à categoria B (851,60 €), omitindo na totalidade o valor de 28.789,46 € respeitante à categoria A e constante do anterior anexo J enviado.

É de salientar que, no que se refere à categoria A, só em Janeiro e Fevereiro, únicos meses em que temos extracto de conta (24.21), se encontram evidenciadas as retenções na fonte nos montantes de 2.061,87 € e 1.900,56 € referentes aos meses de Janeiro e Fevereiro, respectivamente.

(…)

VII – Direito de Audição

(…)

O texto respeitante ao direito de audição conclui, na sua página 2, que não houve pagamento de salários e por essa via não há situação de incumprimento no que diz respeito ao IRS de 2003 a reter da categoria A.

No ponto 3 desse texto o Sujeito Passivo refere e confirma a entrega aos funcionários das declarações previstas no artigo 119.º do CIRS. Essas declarações, conforme determina o n.º 1 do referido artigo, são comunicações emitidas pelas entidades que estejam obrigadas a efectuar a retenção de imposto, bem como as entidades devedoras dos mesmos rendimentos.

Tal como já referimos no texto do projecto de relatório então notificado ao Sujeito Passivo, e com base nessas declarações, os funcionários da Sociedade procederam ao cumprimento das suas obrigações fiscais com a entrega das respectivas declarações modelo 3 de IRS, incluindo nas mesmas o rendimento auferido na Sociedade assim como as retenções na fonte que lhes foram comunicadas com base nas declarações do artigo 119.º. O somatório dessas retenções na fonte e desses rendimentos coincidem com os valores declarados pelo Sujeito Passivo no Anexo J inicialmente enviado e que foi passível de substituição em data que coincidiu com o início desta visita de inspecção.

(…)

B) Consequentemente, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2006 6410000124, respeitante a IRS retido na fonte e a rendimentos de trabalho dependente e independente, referente aos meses de Janeiro a Dezembro e Janeiro a Março de 2003, respectivamente, bem como a liquidação dos correspondentes juros compensatórios, no valor global de 32.133,35 € - fls. 28.

C) Nos meses de Janeiro a Dezembro de 2003, os vencimentos dos trabalhadores foram pagos por outras empresas que não a impugnante, em virtude das dificuldades financeiras que esta atravessava - fls. 150 a 351.

D) A impugnante processou os vencimentos dos seus trabalhadores, respeitantes ao ano de 2003, incluindo as contribuições para a segurança social, subsídio de alimentação e retenções na fonte - fls.119 a 123.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que julgou improcedente a impugnação deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de IRS, referente a retenções na fonte, dos meses de Janeiro a Dezembro de 2003, com fundamento em inexistência do facto tributário.

O que a recorrente impugna nos presentes autos é, pois, a liquidação de IRS que lhe foi efectuada, referente a retenções na fonte, dos meses de Janeiro a Dezembro de 2003, com fundamento em inexistência do facto tributário.

Alega a recorrente, em síntese, que não tinha que entregar tal imposto na medida em que o não reteve pois não foi ela quem pagou efectivamente os vencimentos dos seus trabalhadores.

Na verdade, como consta do probatório fixado na sentença recorrida, os vencimentos dos trabalhadores da ora recorrente, nos meses aqui em causa – Janeiro a Dezembro de 2003, foram pagos por outras empresas em virtude das dificuldades financeiras que esta atravessava (v. ponto C) do probatório).

Não obstante ter sido ela, contudo, quem processou os vencimentos, incluindo as contribuições para a segurança social, subsídio de alimentação e retenções na fonte (v. ponto D) do mesmo probatório).

Mas será que tal facto a iliba da responsabilidade que sobre ela recai da entrega ao Estado do IRS devido e que incide sobre os rendimentos auferidos pelos seus trabalhadores?

É evidente que não. Senão, vejamos.

Não há dúvida que os trabalhadores da recorrente auferiram nos meses em questão determinados vencimentos sobre os quais incide IRS e que estes vencimentos lhe foram pagos em razão da relação laboral que existiu entre eles e a recorrente (artigos 1.º e 2.º do CIRS).

Nos termos do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, o sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

Ocorre a substituição tributária quando a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (artigo 20.º da LGT).

As entregas de tributos efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do seu titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte (artigo 34.º da LGT).

Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade do seu pagamento (n.º 1 do artigo 28.º da LGT).

No caso de IRS, a retenção na fonte é feita de acordo com o preceituado nos artigos 98.º a 102.º do respectivo CIRS.

Aí se dispõe, efectivamente, que as entidades devedoras dos rendimentos de trabalho dependente são obrigadas, no acto do pagamento do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas na lei por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem (n.º 1 do artigo 98.º do CIRS) e a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à sua disposição dos respectivos titulares (n.º 1 do artigo 99.º do CIRS).

As quantias, assim retidas, devem posteriormente ser entregues nos prazos indicados e nos locais a que se refere o artigo 105.º do CIRS (n.º 2 do artigo 98.º do CIRS).

Por sua vez, o artigo 103.º do CIRS estabelece que, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituto desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.

Ora, no caso em apreço, sendo com a recorrente que os titulares dos rendimentos processados tinham uma relação laboral, e sendo, portanto, ela a responsável pelo pagamento das suas remunerações, era, pois, ela que, no acto do seu processamento, estava obrigada a deduzir-lhes o imposto devido, como, de resto, assim fez, e a retê-lo para posterior entrega nos cofres do Estado.

E, como entidade obrigada a essa retenção é ela também, consequentemente, a responsável pelas importâncias retidas e não entregues.

Contrariamente ao que alega a recorrente, o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores ocorreu, de facto, efectivamente, ainda que suportado por outras empresas que não a recorrente, em virtude das dificuldades financeiras que esta atravessava.

Mas tal facto não altera o regime jurídico da obrigação tributária previsto na lei, como também não alterará o vínculo laboral existente entre os seus trabalhadores e a própria recorrente.

Como se disse no acórdão deste STA de 9/5/1990, proferido no recurso n.º 12168, sujeito passivo de um imposto é aquele que a lei indica e em relação ao qual se verificou o facto tributário e não aquele que consta de qualquer acordo ou pacto privado, pois este esgota a sua eficácia nas relações jurídicas estabelecidas entre os contratantes.

Improcede, desta forma, a argumentação da recorrente.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

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

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia. Juízos de facto.

Sumário:

I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

II — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.

III — A formulação de um juízo sobre a indispensabilidade de determinados custos para a realização dos proveitos envolve apreciação de matéria de facto, pois para o formular é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum.

Processo n.º: 276/08-30.
Recorrente: SIVA – Sociedade de Importação de Veículos Automóveis, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SIVA – SOCIEDADE DE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa liquidações adicionais de I. R. C., relativas aos anos de 1997 e 1998.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que sucedeu na com daquele Tribunal, julgou a impugnação improcedente.

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

A. O presente recurso jurisdicional vem interposto da douta sentença de lis. proferida nos autos referidos em epígrafe, a qual julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação adicional de IRC, efectuada pela Administração fiscal, relativamente aos exercícios de 1997 e 1998.

B. A recorrente não se conforma com o sentido da sentença proferida pelo Tribunal a quo quanto à questão da indispensabilidade dos custos para efeitos fiscais, imputando-lhe um erro na interpretação

e aplicação de direito, designadamente na interpretação e aplicação da norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC.

C. Não obstante, independentemente da decisão quanto à questão de direito consubstanciada na interpretação própria daquela norma do CIRC, sublinha a recorrente a circunstância de se encontrar pendente de apreciação, na Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, recurso interposto, em 13. 07. 2006, do despacho de fis. proferido em 20. 06. 2006, que indeferiu o pedido de adiamento da diligência de inquirição de testemunhas e que, em virtude desse indeferimento, impediu a produção de prova testemunhal nos presentes autos.

D. Vejamos: salvo o devido respeito, o Tribunal a quo incorreu, na sentença que proferiu, num apreciável erro na interpretação e aplicação da norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC – designadamente na interpretação do requisito da indispensabilidade e da relação com os ganhos ínsito naquela norma –, e, concomitantemente, num inegável vício de violação do princípio constitucional da tributação de acordo com o seu lucro real e do princípio fundamental da liberdade de gestão e da autonomia privada.

E. O Tribunal a quo não considerou a vigência, no nosso ordenamento jurídico, do princípio constitucional segundo o qual as empresas devem ser fundamentalmente tributadas de acordo com o seu lucro real, em resultado do que não teve também em conta a regra segundo a qual sw relevância fiscal todos os encargos suportados pelas sociedades n prossecução dos seus objectivos estatutários.

F. No nosso sistema, em que as regras e princípios da contabilidade funcionam como um prius em relação à regulação fiscal do balanço económico da empresa, é forçoso que a lei fiscal introduza no resultado contabilístico pontuais correcções, por forma a acautelar certos interesses fiscais autónomos a que este é alheio, e que, desse modo, aquela regra comporte determinadas excepções. É ao nível dos custos que estes casos excepcionais são mais numerosos e impressivos, sendo porventura a noção de custo fiscal a que mais diverge da sua homóloga contabilística.

G. Todavia, sempre estes casos excepcionais hão-de estar previstos na lei, sob pena de intolerável ofensa ao princípio da legalidade.

H. Aliás, neste domínio, encontra-se vedado o recurso à analogia, quer por força do princípio da legalidade – que reserva à lei formal a definição dos elementos essenciais da vida do imposto –, quer por as normas excepcionais – como são as que recusam a relevância fiscal de certos custos – não poderem ser objecto de analogia, nos termos do artigo 110 do CC.

Ora, de acordo com a formulação do artigo 23º do CIRC, a regra, bem ao invés do que pretende a Administração fiscal e, na sentença da qual ora se recorre, o Tribunal a quo, é a de que todos os custos efectivamente incorridos pelas sociedades na prossecução dos seus objectivos estatutários são custos fiscalmente dedutíveis – muito embora a indispensabilidade do custo constitua um conceito indeterminado, que carece de preenchimento, a verdade é que aí o poder da Administração é rigorosamente vinculado.

J. Da mesma forma, por se tratar de determinar o significado do conceito, não está em causa qualquer especial saber técnico, juízo de mediação ou valoração pessoal: trata-se antes de um juízo de tipo cognoscitivo, o qual se há-de basear exclusivamente no quadro factual que consta do procedimento. Neste sentido vai o entendimento de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, muitas vezes citado pela nossa jurisprudência, em A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa, Coimbra Editora, 2004, e de TOMÁS CASTRO TAVARES, em "Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos", publicado na Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396 (Outubro-Dezembro de 1999).

K. É exactamente por ser assim que o artigo 23º do CIRC não pode ser usado como mecanismo de controlo da validade, consoante a correspondente rentabilidade, dos actos de gestão das empresas.

L. Por outro lado, a indispensabilidade do custo não pode aferir-se nem função da sua aptidão para gerar, de imediato, a realização de um ganho, nem em função da sua importância para a capacidade de subsistência da empresa.

M. Na verdade, o corpo do n.º 1 daquele art. 23º apenas permite a desconsideração fiscal dos custos extra-empresariais, isto é, daqueles que não apresentam qualquer afinidade com a actividade da sociedade, como os encargos com despesas privadas dos sócio ou com terceiros, estranhos à empresa (CYRILLE DAVID, OLIVIER FOUQUET, MARJE-AIMÉE LATOURNERIE e BERNARD PLAGNET, Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, Paris, 1988, p. 285; C1-IARLES ROBBEZ MASSON, La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français, Paris, 1990, p. 156 e ss.) – a sua aplicação para desconsiderar fiscalmente um custo efectivamente suportado está, portanto,. circunscrita às situações de confusão entre o património empresarial e o património pessoal dos sócios, bem como àquelas em que a empresa, em detrimento do seu património, pretende beneficiar terceiro (LTJDWIG SCHMTDT, Einkommensteuergesetz Kommentar, 1995, 14 edição, notação 483 ao § 4).

N. Conforme dito já em sede de petição inicial, o teor do excurso antecedente tem sido reconhecido pela Jurisprudência portuguesa – a propósito da natureza do art. 23º, decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão n.º 6350/02 de 24. 06. 2003 que "custos fiscais, em regra, são os gastos derivados da actividade da empresa que apresentem uma conexão Táctica ou económica com a orga-

nização, que não consubstanciem uma diminuição patrimonial: só não cobram relevo fiscal os custos registados na parcela da actividade empresarial mas a ela alheios» (o sublinhado é nosso). Pelo que "só se as operações económicas deixarem de radicar em razões empresariais, mas na ilícita concessão de vantagens a um terceiro ou de benefícios em favor do património pessoal do empresário em nome individual é que não serão havidos como custos fiscais".

O. Ou seja, a regra é a de que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais. O critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador tendo em vista, não permitir a intromissão da Administração fiscal na gestão da empresa, mas sim impedir a consideração fiscal de gastos que, embora contabilizados como custos, não são susceptíveis de se subsumirem ao âmbito da actividade da empresa.

P. As considerações tecidas tornam claro que aos factos descritos nunca se poderá aplicar o n.º 1 do artigo 23º do CIRC – repita-se: a desconsideração de uma perda efectiva incorrida por uma sociedade na prossecução dos seus fins estatutários de forma alguma se pode estribar na definição legal de custo fiscal.

Aceitando que os negócios se praticaram a valores adequados – e outra coisa não é admissível na ausência de correcções aos preços praticados –, aceitando ainda que o recurso aos serviços adquiridos é matéria da inviolável esfera de autonomia privada daquele que a eles recorre e admitindo – dado nunca ter sido questionado – a finalidade empresarial a que o serviço adquirido se destina (proporcionar a célere deslocação dos trabalhadores da empresa para participação em reuniões de negócios nas instalações da casa-mãe, a SAG GEST, SGPS, e bem assim nas instalações de fornecedores e clientes da sociedade, em diversos pontos do território nacional e internacional), o encargo suportado com a aquisição de um serviço utilizado na actividade operacional da empresa como um elemento potenciador e maximizador da fonte produtora resulta, necessariamente, numa perda, que não pode deixar de ser tida em conta na determinação da matéria colectável.

R. Não é este, contudo, o sentido dado pelo Tribunal a quo à norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC e, mais concretamente, ao conceito de indispensabilidade nele ínsito. Desde logo, parece evidente na fundamentação da sentença proferida pelo Tribunal a quo a ideia de que, por princípio e por regra, todos os custos estão sujeitos ao crivo da indispensabilidade, em termos que permitam à Administração censurar a sua oportunidade, razoabilidade e causalidade (directa e adequada) relativamente à formação dos proveitos sujeitos a imposto e à manutenção da fonte produtora daquele que neles incorre.

S. De acordo com o Tribunal a quo, é ao contribuinte que cabe o ónus da demonstração daquela indispensabilidade, não apenas no sentido da alegação da subsunção do custo ao interesse/objecto societário, mas no sentido da comprovação da sua contribuição (directa e adequada, repita-se) para a formação dos proveitos e para a manutenção da fonte produtora.

T. Ora, assumindo que a dedutibilidade fiscal dos custos deve depender apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa – e já não, como defende o Tribunal a quo na sentença de que se recorre, de uma relação de causalidade directa e adequada à formação dos proveitos ou de um juízo de mérito ou oportunidade do custo tendo em vista a sua contribuição imediata para a manutenção da fonte produtora –, não há dúvida de que, no caso dos presentes autos, o custo experimentado com o aluguer de aeronaves equivale a um encargo contraído no interesse da empresa e a uma opção/acto de gestão abstractamente subsumível no perfil lucrativo da empresa.

U. Os custos incorridos correspondem aos encargos suportados com o aluguer de aeronaves utilizadas no transporte de trabalhadores da ora recorrente, nas suas deslocações em território nacional e ao estrangeiro, no interesse da sociedade: em território nacional, para proporcionar a presença em reuniões nas instalações da casa-mãe, a SAG-GEST, SGPS, bem como com diversos concessionários, com organismos oficiais e com a banca; ao estrangeiro, para proporcionar a presença em reuniões de trabalho conjuntas com o grupo VW em mercados estratégicos para a ora recorrente, designadamente Brasil e Argentina (cfr. a fundamentação das correcções propostas pela Administração fiscal, reproduzida no ponto 8 dos factos provados identificados na sentença recorrida).

V. Estes são factos não controvertidos, absolutamente aceites pela Administração fiscal e nunca questionados pelo Tribunal a quo, o qual, não só não questionou a natureza daqueles custos e a sua finalidade, como, podendo e devendo, não logrou recorrer a qualquer meio de prova adicional para cabal esclarecimento da matéria de facto. Repita-se, a prova testemunhal indicada pela ora recorrente como conveniente ao cabal esclarecimento da verdade material não chegou sequer a ser produzida por ter sido indeferido, pelo mesmo Tribunal de cuja sentença ora se recorre, o pedido de adiamento da diligência de inquirição de testemunhas: o Tribunal tê-la-á considerada inútil e dilatória (vide, por todos, JORGE LOPES DE SOUSA, in, CPPT, Anotado e Comentado, 2006, Áreas Editora, Volume 1, pág. 168 e 169) ou terá agido em violação do princípio do inquisitório consubstanciado na norma do n.º 3 do art. 265º do CPC e do consequente poder-dever de ordenar a realização das diligências necessárias ao apuramento da verdade para a justa composição do litígio (vide, por todos, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03. 02. 2000, proferido no recurso n.º 0678/03).

W. É a própria Administração fiscal quem, na fundamentação do acto de liquidação impugnando, reconhece a necessidade das deslocações frequentes dos trabalhadores da empresa para aqueles fins e para aqueles destinos.

X. O Tribunal não aperfeiçoa, critica ou retira valor a estas ilações. Limita-se a insistir na tese da falta de demonstração da indispensabilidade, do ponto de vista da sua ligação aos proveitos, sem que, para o efeito, tivesse logrado esclarecer o alcance de tal demonstração: o Tribunal, ao reconhecer a comprovação documental do custo e ao não questionar a sua subsunção no escopo social da entidade que nele incorre – o Tribunal a quo em momento algum refere que o que está em causa é a verificação da extra-empresarialidade, da ilegalidade do custo ou a sua desconexão face ao objecto social da ora recorrente –, limita-se a questionar o beneficio daquele encargo para a sociedade numa óptica que se assume de puro lucro/vantagem.

Y. Para tal, o Tribunal julga poder convocar a norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC no sentido de considerar que, por não ter sido demonstrada a indispensabilidade do custo para a formação dos proveitos – ou a sua perfeita conexão com os proveitos da empresa –, deve o mesmo ser desconsideração para efeitos fiscais.

Z. Equivoca-se, porém, o Tribunal a quo. A desconsideração de uma perda efectiva incorrida por uma sociedade na prossecução dos seus fins estatutários de forma alguma se pode estribar na definição legal de custo fiscal; ele vale independentemente da natureza ou conveniência do negócio que as originou, independentemente do benefício ou contributo imediato para a formação do proveito ou para a manutenção da fonte produtora ou da sindicância da sua oportunidade que um terceiro possa invocar. E se assim é, como parece, o juízo subjacente à decisão de improcedência da presente impugnação não corresponde senão a um juízo de oportunidade, de razoabilidade, de censura das decisões de gestão da ora recorrente e já não um juízo de subsunção do custo ao escopo societário da recorrente: a conexão empresarial do custo não é nunca questionada.

AA. Ora, é justamente este o ponto de maior censurabilidade da posição assumida pelo Tribunal a quo, na sentença que profere. A norma do n.º 1 do art. 23º do CIRC ou o conceito de indispensabilidade nele contido não são – nem podem ser – um mecanismo de controlo da validade, oportunidade ou razoabilidade, consoante a correspondente rentabilidade, dos actos de gestão das empresas. Eles não servem para discutir a bondade das opções empresariais ou para permitir à Administração fiscal ou aos Tribunais a sua sindicância, a menos que sobre elas recaia a suspeita de que são ilegais, o que nunca chega a ser invocado por nenhuma das partes ou pelo Tribunal.

BB. Termos em que deverá entender-se que a decisão recorrida, que julga totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente e que absolve do pedido a Fazenda Publica, assenta em deficiente interpretação e aplicação do direito, violando o disposto no n.º 1 do art. 23º do CIRC e os princípios constitucionais da tributação pelo lucro real, da liberdade de gestão e da autonomia privada.

Deve assim o presente recurso proceder nos termos expostos, com todas as consequências legais.

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

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º n.º 3 CPC/ art. 2º alínea e) CPPT).

O probatório da sentença (n.º 8) julga provado o teor do relatório da análise interna às declarações modelo 22 do sujeito passivo (exercícios de 1997 l998) no excerto respeitante à fundamentação das correcções técnicas à matéria colectável; não os factos que as justificaram, configurados nas deslocações em território nacional e no estrangeiro em aeronaves, gerando os custos contabilísticos cuja qualificação como custos fiscais é controvertida

Embora admitindo que aquele item do probatório deva ser interpretado no sentido da prova da realização daquelas deslocações (factos não contestados pela administração tributária) subsistirá controvérsia em matéria de facto.

Divergindo do entendimento da recorrente o tribunal não julgou provado que as deslocações em território nacional nas aeronaves se destinassem a permitir a participação dos trabalhadores da empresa em reuniões nas instalações da casa-mãe, de fornecedores e clientes, de organismos oficiais ou da banca; ou que as deslocações ao estrangeiro se destinassem a reuniões de trabalho conjuntas com o grupo VW ou para prospecções de mercado (cf. probatório n.º 8 e sentença fls. 142 último parágrafo e 143 último parágrafo; conclusões Q e U).

Esta divergência consequência a critica da recorrente ao juízo conclusivo fáctico formulado na sentença, segundo o qual não se prova a indispensabilidade dos custos com aquelas deslocações para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, em termos que permitam a sua consideração como custos fiscais (art. 23º n.º 1 corpo CIRC) (sobre a natureza fáctica deste juízo conclusivo cf. acórdão S.T.A. - Secção de Contencioso Tributário 17. 05. 2006 processo n.º 127/06).

A jurisprudência do STA tem manifestado, em jurisprudência consolidada, o entendimento de que a interpretação dos factos, e as ilações que as instâncias deles extraem, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída á sindicância do tribunal de revista1

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - Secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Sul - Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF aprovado pelo DL n.º 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º n.º 1 CPPT)

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT).

CONCLUSÃO

O S.T.A. – Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário.

A Recorrente pronunciou-se sobre este douto parecer, dizendo, em suma, que não pretende alteração da matéria de facto, mas apenas discutir matéria de direito, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente competente para o conhecimento do presente recurso jurisdicional.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Pela ordem de Serviço n.º 106/02 foi determinada a análise interna da Declaração modelo 22 de IRC aos exercícios de 1997 e 1998 da ora impugnante;

2. Em data que não se pode precisar foram solicitados à impugnante documentos de suporte das deslocações, indicação dos locais de deslocação, bem como a justificação das deslocações efectuadas;

3. Por requerimento de 20/05/2002, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a ora impugnante respondeu ao pedido identificado no ponto anterior, nunca identificando os funcionários que se deslocaram, nem qual a finalidade de cada uma das deslocações, justificando de forma genérica as deslocações efectuadas (cfr. doc. junto a fls. 37 a 43 dos autos);

4. Por ofício de 22/07/2002, foi a impugnante notificada do Projecto de correcções a efectuar às declarações modelo 22 dos exercícios de 1997 e 1998, decorrentes de análise interna, para se pronunciar no prazo de 15 dias (cfr. doc. junto a fls. 44 dos autos);

5. Em 06/08/2002, a ora impugnante respondeu por documento junto a fls. 50 a 57 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

6. Por despacho de 22/08/2002, foram efectuadas correcções à matéria colectável da impugnante em sede de IRC relativo aos exercícios de 1997 e 1998 nos montantes, respectivamente de € 2.629.724,12 e de € 1.513.836, 65, em resultado da análise interna efectuada às Declarações modelo 22 (cfr. doc. junto a fls. 11 e segs. do processo instrutor junto aos autos);

7. De acordo com o ponto 1.1 do relatório da inspecção não foram aceites como custos fiscalmente relevantes as quantias dispendidas pela impugnante no aluguer de Aeronaves no montante de € 2.629.724,12 (cfr. doc. junto a fls. 11 e segs. do processo instrutor junto aos autos);

8. A Administração Fiscal dá, para as correcções referidas nos pontos anteriores, a seguinte fundamentação:

"O sujeito passivo considerou como custo para efeitos fiscais em 1997 o valor de 2.629.724,12 euros (527.212.350$00) e em 1998 o valor de 1.513.836, 65 euros (303.497.000$00), referente ao aluguer de aeronaves. Através da nossa notificação de 08 de Maio de 2002, solicitámos esclarecimentos em relação a estes custos. Em resposta à nossa Notificação de 08 de Maio relativamente ao nosso pedido de justificação do motivo destas deslocações e da sua indispensabilidade, o sujeito passivo respondeu-nos em 20 de Maio de 2002, indicando que esses custos estão relacionados com:

Deslocações em território nacional, para proporcionar a presença em reuniões nas instalações da casa-mãe, a SAG GEST, SGPS, bem como com diversos concessionários, com organismos oficiais e com a banca. Para todos os locais onde a aeronave se desloca (Faro e Porto) existem voos comerciais e outros meios de transporte, que dado a dimensão do nosso país são rápidos e com unia reduzida perda de tempo, podendo estas deslocações terem sido efectuadas por um custo muito inferior se utilizado os voos comerciais.

- Deslocações ao estrangeiro, segundo resposta do sujeito passivo incluem deslocações para reuniões de trabalho conjuntas com o grupo VW. Para todos os destinos onde as aeronaves se deslocam existem voos comerciais, e com um custo significativamente inferior poderiam ter sido efectuadas estas deslocações. O presidente do Conselho de Administração deslocou-se sistematicamente para dois destinos, nomeadamente o Brasil e a Argentina (locais para onde se efectuaram grande parte dos custos com o aluguer das aeronaves), não tendo sido demonstrado qualquer interesse real ou formal da SIVA nestes locai. O sujeito passivo vem alegar que estas deslocações se destinam a prospecções de mercado, mas parece-nos, salvo melhor opinião, que prospecção de mercado efectuada sistematicamente (durante pelo menos 3 anos) ao mesmo mercado ou local, sem qualquer resultado a nível de relações comerciais, não terá grande justificação.

Não estando em causa a existência ou a natureza deste tipo de custos nem os respectivos montantes, o que nos cumpre analisar prende-se com o regime fiscal que lhes é aplicável, mais concretamente se são ou não de aceitar como custo fiscal.

Se as viagens fossem apenas para os fins que o sujeito passivo menciona não teria apresentado qualquer resistência em disponibilizar-nos os comprovativos das deslocações (comprovativos das reuniões, congressos, estudos de mercado), identificava também as pessoas que efectuaram cada viagem, e os respectivos alojamentos, e em relação às facturas do aluguer dos helicópteros juntavam os comprovativos das deslocações efectuadas, pois as facturas apenas mencionam conforme contrato, bem como todos os elementos solicitados na nossa notificação.

Por tudo o que foi exposto estes custos não são aceites fiscalmente nos termos do art. 23º do CIRC, em virtude do sujeito passivo não ter demonstrado a indispensabilidade dos mesmos para a realização dos proveitos, sendo ainda de referir a alínea f) do n.º 1 do art. 32º do CIRC. Não estando em causa a existência ou a natureza deste tipo de custos nem os respectivos montantes, o que nos cumpre analisar prende-se com o regime fiscal que lhes é aplicável, mais concretamente se são ou não de aceitar como custo fiscal. Neste âmbito o principio geral a ter presente é o estatuído no art.º 23 do CIRC nos termos do qual são dedutíveis os encargos que forem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos, sendo ainda de aceitar dado no entender do legislador o interesse que revestem os previstos nos art.º 38º a 40º do CIRC. Como delimitação há a referir o art.º 41º do mesmo diploma. Verifica-se assim que o legislador consagra determinadas limitações aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de modo a impedir a dedução de gastos considerados não indispensáveis. No referido preceito ê estatuído claramente que para efeitos fiscais não são aceites todos os encargos relacionados com aviões de turismo desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária. No mesmo sentido dispõe o art.º 12º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/01, considerando o legislador como avião de turismo "toda a aeronave que não seja destinada unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola ou comercial" e tendo em conta o objecto social da empresa em questão, considera-se haver lugar às correcções efectuadas com base na legislação invocada.

DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

O sujeito Passivo foi notificado nos termos dos artigos 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, através do ofício n.º 026366, com data de 22/07/2002, tendo-o exercido em de 05 de Agosto de 2002.

No exercício do direito de audição o Sujeito Passivo vem argumentar basicamente o seguinte:

- As correcções em causa tiveram como objectivo proporcionar a presença de colaboradores e administradores em reuniões nas instalações da casa mãe, etc.

- A utilização de outros meios de transporte não é compatível com as agendas das pessoas que se deslocam.

- A empresa está numa fase de expansão e investimento estrangeiro.

Relativamente às alegações do Sujeito Passivo e tendo em conta que as correcções efectuadas se encontram suficientemente fundamentadas, há apenas a acrescentar o seguinte:

1. A Administração Fiscal não põe em causa que os colaboradores da SIVA e Administradores participam em reuniões no país e no estrangeiro.

2. E do conhecimento da Administração Fiscal que todas as empresas se reúnem e se relacionam (fornecedores, clientes, bancos, seguros, concorrência, etc.).

Nenhuma entidade, hoje, vive isolada obviamente, fazendo parte do dia-a-dia empresarial as inúmeras reuniões efectuadas.

3. Também as deslocações ao estrangeiro são vulgares em qualquer grupo empresarial, seja por motivos de consolidação de investimentos já efectuados, seja porque a empresa pretende instalar-se em novos mercados.

A Administração Fiscal, mais concretamente a Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária no seu acompanhamento e controle que faz dos vários grupos económicos que lhe estão atribuídos tem conhecimento do que é a actividade de um grupo económico.

4. Concretamente, e em relação à SIVA a Administração Fiscal ao longo da Inspecção Tributária que efectuou, detectou várias situações (custos) exclusivamente relacionados com a internacionalização da empresa, reuniões com outras entidades, deslocações e estadas nos mais variados locais para os quais não foi efectuada nenhuma correcção fiscal.

5. Mas além de todos os custos que a Administração Fiscal aceitou sem qualquer objecção a SIVA pretende ainda que seja aceite como custo fiscal os valores de € 2. 629. 724, 12 (527.212.350$00) em 1997 e € 1. 513. 836, 65 (303. 497. 000$00) em 1998 contabilizados na conta de Deslocações e Estadas relativos ao aluguer de aeronaves.

6. Porque os documentos de suporte destes custos, não demonstram nem as deslocações efectuadas nem a indispensabilidade dos mesmos, a Administração Fiscal solicitou por várias vezes os esclarecimentos necessários e que de uma forma clara relacionasse os custos contabilizados com a actividade da empresa.

7. Refira-se que, tal como diz o artigo 23º do CIRC, são "custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora Diz também o artigo 98º do mesmo diploma que a contabilidade da empresa deve estar organizada de modo a que permita o controlo do lucro tributável. 8. Quer isto dizer que, não é a Administração Fiscal que empenhadamente (como fez) tem de solicitar ao Sujeito Passivo repetidas vezes a justificação dos custos que influenciaram o resultado fiscal das empresas.

8. De uma forma simples e inequívoca os mesmos têm de estar devidamente fundamentados e cumprir objectivamente o preceituado na legislação contabilística e fiscal.

9. Mas ao contrário do que deveria ter acontecido o Sujeito Passivo apresentou sempre alguma relutância em disponibilizar os comprovativos das deslocações (reuniões, congressos, estudos de mercado), em identificar as pessoas que efectuaram as viagens e respectivos alojamentos.

Depois de várias insistências por parte da Administração Fiscal, continuou a não conseguir demonstrar a indispensabilidade dos custos em causa, aliás o que se voltou a repetir depois de exercer o direito de audição, o qual não acrescentou nada às conclusões já anteriormente retiradas pela Administração Fiscal.

10. Os argumentos expostos pelo Sujeito Passivo no direito de audição, no sentido de justificar a indispensabilidade dos custos em causa para a formação dos proveitos, não são mais do que um articulado teórico efectuado com base numa linguagem jornalística, deduzindo conclusões, que atribuiu como sendo da Administração Fiscal, quando na realidade essas conclusões não correspondem à verdade.

Veja-se a titulo de exemplo o ponto 22 0;

Quando a Administração Fiscal escreveu "não estando em causa a existência ou a natureza deste tipo de custos nem os respectivos montantes" queria dizer, numa atitude de boa fé, que eles existiam, tinham ocorrido, apesar de não ter sido, demonstrado por factos (que foram solicitados em notificação, em 08. 05. 2002) a sua real existência.

É que, como é do conhecimento do Sujeito Passivo não basta por vezes ter apenas a factura de uma entidade externa (um fornecedor de serviços neste caso) para que os custos tenham existido, é necessário complementar a justificação destes custos com elementos adicionais, com meios de prova, de forma a que fique inequivocamente (sem margem para qualquer dúvida) provada sua real existência.

E foi isto que a SIVA não quis fazer, apesar de lhe ter sido dado todas as oportunidades, durante a análise do processo (através da notificação) e mesmo aquando do exercício do Direito de Audição.

Limitou-se, repetimos uma vez mais, a elencar uma série de questões teóricas fugindo assim ã demonstração prática e factual dos custos em causa.

11. Numa última análise e fundamentando inequivocamente as correcções efectuadas, verifica-se que:

- Quer as deslocações em território nacional quer as deslocações ao estrangeiro poderiam ter sido efectuadas por custos significativamente inferiores.
- A utilização de helicópteros e aeronaves é uma opção do Sujeito Passivo que lhe garante um conforto e uma qualidade de vida superiores à utilização de outros meios de transporte.
- As deslocações ao Brasil e à Argentina proporcionaram a aquisição de uma empresa por parte do grupo SAG.

O grupo SAG não é nos anos de 1997 e 1998 tributado pelo lucro consolidado, pelo que não há qualquer justificação fiscal que permita que esses custos sejam imputados à SIVA. A tributação dos grupos económicos têm regras contabilísticas e fiscais próprias que não poderão ser utilizadas ao livre arbítrio do Sujeito Passivo em qualquer exercício económico.

Mais uma vez se esclarece que a Administração Fiscal tem conhecimento da mesma não fazendo apreciações subjectivas do seu enquadramento. Quando a Administração Fiscal diz que a existência e os montantes dos custos não estão em causa, quer simplesmente dizer que a contabilidade do Sujeito Passivo não oferece dúvidas quanto à credibilidade dos documentos apresentados.

E o Sujeito Passivo que faz apreciações subjectivas das fundamentações apresentadas e não a Administração Fiscal que precisa de linguagem subjectiva e arquitectada para fundamentar as suas conclusões.

Os Códigos Fiscais são claros e a sua linguagem simples, devendo obrigatoriamente o Sujeito Passivo fazer as correcções fiscais adequadas à contabilidade que executou.

Como é óbvio não cabe à Administração Fiscal encontrar soluções que parametrizem o crescimento e a consolidação das empresas, tal como também não deve ser imputado ao Estado, o pagamento de certas opções do Sujeito Passivo.

E para isso que existem: - Ajustamentos fiscais

- Limitações de valores para certos custos
- Não aceitação de alguns na sua totalidade

12. O regime fiscal dos custos relacionados com aeronaves estão claramente (e não subjectivamente) definidos no artigo 32º n.º l alínea f) do CIRC no qual se pode ler: "não são aceites como custos j) As reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de

aquisição ou de reavaliação excedente a 6000000$00, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária

13. Porque não existem dúvidas dos custos que estão em causa e porque os mesmos, em caso algum, poderão ser um custo fiscal, mantêm-se as correcções propostas. "(cfr. doc. junto a fls. 11 e segs. dos autos);

9. Com base nas correcções efectuadas, foi liquidado adicionalmente IRC, no exercício de 1997, no montante de € 1. 372. 259, 47, com prazo limite de pagamento em 06/11/2002 (cfr. doc. junto a fls. 25 dos autos);

10. Com base nas correcções efectuadas, foi liquidado adicionalmente IRC, no exercício de 1998, no montante de € 687. 128, 45, com prazo limite de pagamento em 06/11/2002 (cfr. doc. junto a fls. 26 dos autos);

11. Em 27/12/2002 foi pago o IRC de 1997 e 1998 no montante global de € 1.537.031,69 (cfr. doc. junto a fls. 60 dos autos).

3 – O presente processo iniciou-se antes de 1-1-2004, pelo que lhe é aplicável o regime do ETAF de 1984 e da LPTA.

Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da LPTA, deve preceder o de qualquer outra questão.

. O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum**, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a recorrente afirma, que «*os custos incorridos correspondem aos encargos suportados com o aluguer de aeronaves utilizadas no transporte de trabalhadores da ora recorrente, nas suas deslocações em território nacional e ao estrangeiro, no interesse da sociedade: em território nacional, para proporcionar a presença em reuniões nas instalações da casa-mãe, a SAG-GEST, SGPS, bem como com diversos concessionários, com organismos oficiais e com a banca; ao estrangeiro, para proporcionar a presença em reuniões de*

trabalho conjuntas com o grupo VW em mercados estratégicos para a ora recorrente, designadamente Brasil e Argentina».

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, na sentença recorrida não se deu como provado que as referidas deslocações em território nacional se destinassem a permitir aos trabalhadores da Recorrente estarem presentes em reuniões nas instalações da casa-mãe, com concessionários, com organismos oficiais ou com a banca, nem que as deslocações ao estrangeiro se destinassem a permitir aos seus trabalhadores a presença em reuniões conjuntas com o grupo VW em mercados estratégicos para a Recorrente, como o Brasil e a Argentina.

Por outro lado, a prova da finalidade com que foram efectuadas as deslocações em causa, é relevante para a formulação de um juízo sobre a indispensabilidade dos custos em causa para a realização dos proveitos, à face do n.º 1 do art. 23.º do CIRS, pelo que a veracidade ou não das afirmações feitas pela Recorrente acima transcritas não se pode considerar irrelevante para a decisão da causa.

Ora, a formulação desse juízo envolve a apreciação da matéria de facto, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, pois para o formular é necessário utilizar regras da vida e da experiência comum.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 280º, n.º 1, do CPPT.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do CPPT, como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela Recorrente, com 1 UC de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da LPTA).

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Jorge Lino — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Contencioso autárquico. Câmara municipal de Lisboa. Taxa de urbanização. Sua natureza. Falta de fundamentação do acto tributário.

Sumário:

I — A denominada taxa de urbanização, prevista no art. 1º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas da CML, é uma taxa e não um imposto.
II — A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.

Processo n.º 296/08-30.
Recorrente: VILA LAMBERT — Sociedade Imobiliária, S. A.
Recorrido: Município de Lisboa.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **VILA LAMBERT – Sociedade Imobiliária, SA**, com sede na Rua Amílcar Cabral, 25, 1º, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação da taxa por emissão de uma licença para construção e da taxa municipal de realização de infra-estruturas urbanísticas.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa anulou o acto de liquidação, no tocante à taxa por emissão da licença mas manteve o acto de liquidação, no concernente à taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os artºs 104º, 106º/ 2 e 3, 1680/1/i) e 115º/7 da Constituição, pois ao contrário do decidido pelo Tribunal *a quo*, o Regulamento Municipal da TRIU sub judice (Edital 22/94), ao definir a incidência, taxa, limites, benefícios, garantias dos contribuintes, cria um verdadeiro imposto, em violação dos artigos 104º, 106º, nºs 2 e 3, 168º, n.º 1, alínea i) e 115º, n.º 7 da CRP, na redacção em vigor ao tempo do Edital 22/94 e à prática do acto de liquidação impugnado.

2. Ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, a TRIU tem a natureza de compensação especial por maiores despesas, não sendo uma taxa – pois não existe vínculo sinalagmático prestação/direito a prestação individualizada pelo tributado que a caracteriza (cfr. por todos Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1998, Vol. I, págs. 77-79 e 343-369) - e estando por isso tal tributo sujeito ao regime constitucionalmente estabelecido para a criação e garantia dos impostos (cfr. Ac. do Trib. Constitucional n.º 236/94, DR I, 7.05.94).

3. Ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, o Regulamento Municipal da TRIU ao abrigo do qual foi liquidada e cobrada à ora recorrente a taxa impugnada, tipifica os elementos essenciais do tributo – incidência, taxa, garantias e benefícios, sendo, portanto, formal e organicamente inconstitucional, violando os artºs 104º, 106º/2 e 3, 168º/1/i) e 115º/7 da Constituição da CRP, na redacção em vigor ao tempo do Edital 122/95 e à prática do acto recorrido - cfr. NUNO SÁ GOMES, in Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1998, Vol. I, p.p. 60 e ss.; FERNANDO CONDESSO, in Direito do Urbanismo - Noções Fundamentais, Lisboa, 1999, p. 524.

4. Ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, ao exigir o pagamento de uma TRIU de quase 43 contos por m^2 de construção sem demonstrar uma relação racional com o custo da prestação de eventuais contrapartidas municipais, o acto de liquidação ora impugnado viola os princípios da justiça e da proporcionalidade consagrados nos artigos 13º e 266º da CRP, pelo que deve ser considerado inconstitucional.

5. O regulamento ao abrigo do qual foi praticado o acto impugnado viola os apontados princípios da justiça e da proporcionalidade consagrados nos artigos 13º e 266º da CRP, ao estabelecer como critério de cobrança os metros quadrados de área de construção, abstendo-se de apresentar qualquer justificação de natureza económico-financeira, designadamente, os custos ou encargos e investimentos que o Município se encontre a suportar e que motivem o pagamento de semelhante tributo, que desse modo é ilegal por violação dos citados princípios da justiça e proporcionalidade.

6. A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os artºs 268º/3 da CRP, 124º e 125º do CPA e 21º do Código de Processo Tributário – vigente à data – pois ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida o acto impugnado não se mostra acompanhado de fundamentação de facto e de direito que habilite um destinatário normalmente diligente a entender os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, nem, muito menos, quais as utilidades municipais que estariam em causa.

Contra-alegou o Município de Lisboa, que finalizou as respectivas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. Perfilha a recorrente o entendimento de que a TRIU é um imposto e não uma taxa, por esse facto inexiste qualquer nexo sinalagmático entre o pagamento daquela e a prestação de uma actividade por parte da recorrida, uma vez que pressupõe a atribuição à recorrente de um benefício concreto e individualizado, e por esse facto padece o Regulamento de TRIU de inconstitucionalidade orgânica e formal.

2. Não assiste razão à recorrida quanto a tal entendimento, dado que a TRIU é devida por força do impacto que a realização das operações urbanísticas provoca no esforço de infra-estruturação geral suportada pelo Município, esforço esse que é aferido em face do projecto licenciado, que fixa os contornos da base tributável, os quais são fornecidos pelo próprio promotor da obra. Pois,

3. Tal contrapartida decorre dos artºs 1º e 2º - incidência real - do Regulamento da TRIU que esta receita constitui a contrapartida das utilidades prestadas aos particulares em matéria de infra-estruturas urbanísticas primárias e/ou secundárias - cuja realização, remodelação ou reforço seja ou venha a ser a consequência directa ou indirectamente, de operações de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou de alterações na sua forma de utilização bem como de planeamento e ordenamento urbanístico, passíveis de envolver uma carga ou sobrecarga urbana.

4. Está subjacente à regulamentação do tributo em causa o princípio segundo o qual existe uma relação directa e quantificável entre o referido facto e o aumento – efectivo ou tão só possível - do número de utentes, a qual torna indispensável ou conveniente redimensionamento das infra-estruturas existentes, dado que estas estão projectadas, para cada zona da cidade, em função do número de utilizadores previsível.

5. Não assiste, desta forma, razão à recorrente segundo a qual à exigência e pagamento da TRIU não corresponderia qualquer utilidade individualizada prestada pelo Município – traço essencial de caracterização da categoria jurídico-tributária das taxas.

6. A taxa devida pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU) reveste a natureza de uma taxa, constituindo o facto gerador da relação jurídico-tributária em causa, entre outros, da construção, reconstrução, ou ampliação de edifícios ou alterações da sua forma de utilização, enquanto condição determinante, directa ou indirectamente, da prestação de algumas das utilidades referidas nos artºs 1º e 2º do Regulamento da TRIU.

7. O facto de o pagamento da TRIU anteceder a efectiva prestação do serviço público (situação em que a fruição ou mera possibilidade de utilidade correspectiva não é imediata), não lhe subtrai o seu carácter bilateral -característica essencial das taxas.

8. Do ponto de vista económico, só casualmente se verificará uma equivalência entre prestação e contraprestação, entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública auferido pelo particular. Mas, tal como refere Teixeira Ribeiro, "ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica mas a equivalência jurídica".

9. Acresce ainda que o facto de na taxa a contraprestação pública não ter que necessariamente trazer um benefício para quem procede ao seu pagamento.

10. Aliás, as contrapartidas que a TRIU se destina a financiar, não têm necessariamente suporte num serviço público divisível, dada a própria diversidade das infra-estruturas – v. redes viárias, espaços verdes, equipamentos públicos, entre outros...

11. Por seu turno, esta taxa tem como justificação a existência de uma relação directa entre a área de construção e o respectivo uso com o número de utentes, a qual espelha uma preocupação de proximidade entre o custo e a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa.

12. Tal como tem sido entendimento da Jurisprudência "a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria".

13. Com efeito, ao determinar-se a natureza da taxa ora controvertida está-lhe subjacente a questão da constitucionalidade orgânica e formal.

14. Está o Município legalmente habilitado a cobrar a taxa *subjudice*.

15. Com efeito, a CRP atribui poderes tributários e regulamentares às autarquias locais, conforme resulta respectivamente, do n.º 4 do art. 238º e do art. 241º.

16. Habilitado pelas mencionadas normas constitucionais e, ainda, pelas competências legalmente atribuídas à câmara municipal, enquanto entidade licenciadora, nos termos do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29.03 e do Decreto-Lei nº. 445/91, de 20 de Novembro, com a redacção dada pelo Decreto-Lei nº. 250/94, de 15 de Outubro, que aprovou o regime de licenciamento de obras Particulares (RLOP), a par da alínea h) do nº. 1 do art. 4º e alínea a) do art. 11º ambos da Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais (LFL), que prevê expressamente a possibilidade de os municípios cobrarem uma taxa por "realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas",

17. 0 Município de Lisboa aprovou o Regulamento da TRIU, publicado através do Edital nº. 122/95, de 5 de Dezembro, ao abrigo do qual foi liquidada a taxa *sub judice*.

18. Assim, compete à assembleia municipal, sob proposta da câmara estabelecer, "nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos", inserindo-se na competência dos municípios a cobrança de taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas -v. a alínea L) do n.º 2 do artigo 39º do Decreto-Lei nº. 100/84, de 29.03, e a alínea a) do art. 11º da Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro.

19. Constituindo a receita cobrada uma taxa, não são inconstitucionais as normas regulamentares que a fixaram - o Regulamento da TRIU -, enquadradas nas competências atribuídas pela Lei das Finanças Locais -v. alínea h) do nº. 1 do art. 4º e alínea a) do art. 11º ambos da Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro - Lei das Finanças Locais em vigor à data do facto tributário.

20. E, como tal não lhe é aplicável o princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de Decreto-Lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa, vertido no art. 103º da Constituição da República.

21. Pelo que, não ocorre as alegadas inconstitucionalidades.

22. Improcede ainda o pretendido pela recorrente quanto ao facto de o acto em causa violar os princípios da justiça e da proporcionalidade "ao estabelecer como critério de cobrança os metros quadrados de área de construção, abstendo-se de apresentar qualquer justificação económica, designadamente a ausência de correlação proporcionada entre o montante da taxa e o custo que representa a construção de infra-estruturas primárias e secundárias a cargo do município".

23. Entendimento este com o qual a recorrida não pode concordar, pois aquando da liquidação da TRIU são devidamente ponderados e relacionados os custos médios das infra-estruturas por referência às várias zonas da cidade, à área construída e projectada e aos diversos tipos de utilização.

24. Aliás, resulta provado nos autos as infra-estruturas realizadas pelo Município no âmbito do licenciamento subjacente à liquidação da TRIU ora controvertida, nomeadamente a construção do

interface do Campo Grande, reordenamento da Av. D. Amélia e zonas envolventes, nova malha viária do Parque Europa e do Alto do Lumiar, e o prolongamento do eixo norte-sul do Lumiar.

25. Não colhe ainda provimento o alegado pela recorrente quanto à falta de fundamentação da notificação do acto de liquidação.

26. Não perfilha a recorrida tal entendimento, pois face à legislação que prevê a cobrança da TRIU, bem referida na petição inicial apresentada pela recorrente, nomeadamente o Regulamento da TRIU.

27. Mais. A recorrente requereu o pagamento em prestações semestrais das respectivas taxas, com a indicação do artigo existente no normativo legal aplicável ao tributo, tendo procedido àquele pagamento.

28. Perante a falta de notificação da fundamentação do acto de liquidação podia a recorrente ter utilizado o mecanismo previsto no art. 22º do Código de Processo Tributário e 31º da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos (Decreto-Lei nº. 267/85, de 16 de Julho em vigor na data a que se reportam os factos), requerendo a notificação da fundamentação ou a passagem de certidão que a contenha.

29. Contudo, a recorrente não utilizou tal mecanismo, e não ficou impedida de a impugnar judicialmente. Pois,

30. A recorrente atacou o acto, imputou-lhe os vícios que no seu entender aquele padece, tendo assim demonstrado inequivocamente que o apreendeu em toda a sua dimensão.

31. Por conseguinte, não se reconhecem quaisquer vícios à notificação.

32. Deve a douta Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz *a quo* manter-se, com a fundamentação constante da mesma, improcedendo o presente recurso.

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 nos autos:

A. Em 29/10/1981 a impugnante, denominada de "Sociedade Imobiliária Quinta do Lambert SARL" submeteu à apreciação da CML um projecto de construção para o lote 6/7 para aprovação e licença, proc. nº. 3020/0B/1980.

B. Em 29/10/1981 foi emitida a licença de construção nº. 135/81 referente ao proc. nº. 3020/0B/80.

C. Em 18/05/1990 a anterior proprietária do lote 6/7, a sociedade "IGI Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário SA" solicitou à CML o averbamento para que toda a documentação referente ao lote 7 fosse passada em nome da "Sociedade Imobiliária Quinta do Lambert SARL", proc. nº. 17850/83, obra nº. 60524, paga em 9/9/1984.

D. Em 12/07/1991 a anterior proprietária do lote 6/7, da Quinta do Lambert, a sociedade "IGI", requereu ao Presidente da CML a apreciação do projecto de alterações do lote 6/7, proc. de construção da CM de Lisboa nº. 3148/0B/91.

E. No processo referido na alínea anterior foi pedida a desanexação do proc. nº. 21374/88, fls. 4, 5,13 a 17, 31 a 33 e 57 a 95.

F. Na memória descritiva do lote 6/7 consta que "O presente projecto tem por finalidade legalizar e definir a ocupação das partes remanescentes dos lotes 7/3 e 6/4 que actualmente constitui o lote 6/7. Este lote, parcialmente construído, ocupa todo o interior do conjunto da Fase II da Quinta do Lambert. Tendo sido projectado para áreas comerciais, com grandes superfícies de armazéns ao nível do subsolo, ocupações hoje impossíveis dado as novas condições de acessibilidade, consequência directa da independência dos Lotes 2 e 3, houve portanto de reestruturar todo o anterior tomando em consideração os seguintes pressupostos.

G. No lote 6/7 está implantado uma construção inacabada, cujo projecto de obra foi licenciado através da licença de construção nº. 135/81.

H. Em 23/01/1992 foi emitida uma informação sobre as alterações do projecto a realizar no lote 6/7, proc. nº. 3148/0B/1991, em que através do proc. 21374/88, foi viabilizada a mudança de utilização de comércio e armazém para escritórios e estacionamento, com a ampliação de um piso.

I. Em 09/12/1992, no 6º Cartório Notarial do Porto foi lavrada a escritura de cisão simples da sociedade "IGI-Investimento Imobiliário SA" para "VILALAMBERT -Sociedade Imobiliária SA".

J. Em 18/05/1994 o Vereador do Pelouro da CML concordou com a informação nº. 732 relativa ao proc. nº. 3148/0B/91, referente ao processo de alterações, com a seguinte fundamentação: "a) Taxa Urbanística art. 4º -Áreas e coeficientes:

C1 = (Arrecadação) 0,5 (cave)

C1 = Armazém 0,5 (cave)

C1 = escritórios 1,50

No cálculo das áreas do projecto vamos deduzir as áreas de Armazéns dadas ao estacionamento

Áreas de ampliação = (à cota 97,20 Arrec.)

279,00 m^2 x 0,5 + (à cota 93,625 escritórios)

3090,50 m2 x 1,50 + (à cota 90,65 Armazém)

2593,00 m2 x 0,5 + (à cota 90,65 escritórios)

2776,00 m2 x 1,50 + (à cota 87,875 Armazém)
2882,50 x 0,5 = 139,50 + 4635,75 - 1296, 50 + 4164,00 - 1441,25 =
= 8939,25 m2 - 2737, 75 m2 = 6201,50 m2
Coeficiente de localização C2 = 3
Taxa = (6201,50 x 3 x 10) 1.450$00 = 269.765.250$00

b) Taxa Urbanística art. 5º – As mudanças de utilização de comércio para escritórios e Armazéns por terem o mesmo coeficiente de utilização não ficam sujeitas ao pagamento desta taxa".

K. A guia nº. 4894 no montante de 269.765.250$00 corresponde à liquidação da Taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, TRIU, regulada no Regulamento publicado no Diário Municipal nº. 16816, de 14/02/1994, correspondendo a aplicação do montante a um cálculo de 6201,5 m2 de construção.

L. A TRIU foi calculada em 43.500$00 por m2 de construção.

M. Em 15/11/1994 foi emitida a informação relativa ao proc. n.º 4613/PGU/97 da CML em que "0 actual lote 6/7 da Quinta das Pedreiras fazia parte dos antigos lotes 2/6 e 3/7. Foram na altura, em 1985 construídos os lotes 2 e 3 e (...) Após essa data, as obras nos lotes 6/7 ficaram paralisadas até à presente data…".

N. Em 22/11/1994 a impugnante solicitou à CML que a documentação relativa à propriedade sita na Quinta do Lambert lote 6/7 fosse averbada em nome da impugnante.

O. Em 29/12/1994 foi emitida a guia 4346/G no montante de 4.700$00 referente ao proc. nº. 4613/PGU/94.

P. Em 02/01/1995 a impugnante pagou a guia mencionada na alínea anterior.

Q. Em 02/01/1995 a impugnante solicitou à CML que toda a documentação em nome da sociedade "IGI", proc. nº. 3148/0B/91 e 1854/PGU/93 e todas as licenças futuras fossem passadas em seu nome.

R. Em 21/07/1995 foi emitido o of. nº. 1729/DR/DCEF/95 em que o processo de alterações nº. 3148/0B/91 foi sujeito ao pagamento da Taxa Urbanística, nos termos do art. 4º de acordo com o Edital 269/91, originando o valor de 269.765.250$00.

S. Em 11/04/1995 a CML comunicou à impugnante que se encontrava a pagamento a licença nº. 26 no valor de 4.867.820$00 e a guia nº. 4894 no montante de 269.765.250$00 referentes a construção e taxa urbanística, relativas ao proc. n.º 3148/0B/91.

T. A taxa devida pela licença n.º 26, no montante de 4.867.820$00 corresponde à taxa prevista nos artºs 3º e 4º da Tabela das Taxas e Outras Receitas Municipais, para o ano de 1995, agravadas no quíntuplo do seu valor, por se ter considerado que as obras em causa se reportariam à legalização de obras executadas sem licença.

U. Em 08/05/1995 a impugnante solicitou o pagamento em três prestações semestrais das taxas nos montantes mencionados na alínea R), através do proc. nº. 8596/96.

V. Em 18/05/1995 foi proferido o despacho da Directora Municipal de Finanças, Planeamento e Controlo de Gestão, deferindo o pedido solicitado na alínea anterior com a condição da impugnante apresentar garantia bancária para caucionar o pagamento das 2 prestações semestrais e respectivos juros.

W. Em 07/06/1995 foi retirado do proc. nº. 8596/98 a garantia bancária com o nº. 95/156/32415, prestada pelo Banco Fonsecas e Burnay SA, no valor de 194.680.588$00 em nome da impugnante, destinada a caucionar o pagamento de 2 prestações semestrais e respectivos juros.

X. Em 22/08/1995/ a impugnante pagou a licença nº. 26 no montante de 4.867.820$00 referente a 3.679 m2 de construção nova.

Y. Em 22/08/1995 a impugnante pagou o montante de 89.921.750$00 referente à 1ª prestação relativa à alínea U), guia nº. 5311.

Z. Em 22/02/1996 a impugnante pagou o montante de 99.813.142$00, através do cheque nº. 5330194351 do BFB, proveniente da 1ª prestação da taxa à CML, guia nº. 171/ d.

AA. Em 22/08/1996 a impugnante pagou o montante de 94.867.446$00, através do cheque nº. 3530194353 do BFB, proveniente da 2 prestação da taxa, guia nº. 720/ d.

BB. Os serviços da CML informam que a quantia referida na alínea Q) foi liquidada com base no Regulamento da TRIU, constante do Edital n. 22/94, publicado no Diário Municipal nº. 16816, de 14/02/1994.

3. Está desde logo em causa saber se estamos perante uma taxa ou perante um imposto.

Tratamos a questão no acórdão de 26/6/2002 (rec. nº. 25809), em termos que obviamente merecem a nossa concordância, e que não foram contraditados em sede de apreciação de constitucionalidade.

Diremos desde já, e encurtando razões, que a denominada taxa de urbanização, prevista no art. 1º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas da CML, é uma taxa e não um imposto.

O que distingue a taxa do imposto?

Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas,* 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma *prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma *prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção*.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1995, a págs. 59, define-o como *prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos*.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

a) uma prestação patrimonial positiva;

b) independente de qualquer vínculo anterior;

c) definitiva;

d) unilateral ou não sinalagmática;

e) estabelecida por lei;

f) a favor de entidade que exerça funções públicas;

g) para satisfação de fins públicos;

h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.

E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinal e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na *Revista de Legislação e Jurisprudência,* nº. 112, pág. 294, define-a como *a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização.*

E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in Diário da República, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer nº. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutrinais*, nº. 257, pág. 579), defendem ser a taxa *o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento*.

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, *no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*.

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e ss., *a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público*.

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte - Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 - in Ap. DR de 28/11/96, págs. 794 e ss..

Descendo agora ao caso concreto, podemos dizer o seguinte:

A taxa em questão tem previsão no art. 1º da Taxa Municipal de Infra-Estruturas Urbanísticas, que dispõe:

"É estabelecida a taxa Municipal pela Realização de Infra-estruturas Urbanísticas, que constitui a contrapartida, devida ao Município, pelas utilidades prestadas aos particulares pelas infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias, cuja realização, remodelação, reforço, ou sobrecarga seja consequência de operações de construção, reconstrução ou ampliação de edifícios ou de alterações na forma de utilização destes".

Aqui há – reconheça-se uma contrapartida para o particular, como claramente se prevê no texto legal.

Daí pois a possibilidade de estarmos perante uma taxa, pois que aqui há um verdadeiro sinalagma.

É certo que no caso concreto não vem provado que a Câmara tenha executado ou suportado financeiramente a instalação ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas que se tivesse tornado necessária em consequência do licenciamento e construção da obra da ora impugnante.

Mas uma construção, para mais do volume da considerada nos autos, provoca eventual e previsivelmente a necessidade do reforço de determinadas infra-estruturas (actuais ou futuras), mas exige sempre a sua manutenção (actual e futura), pelo que se é levado à conclusão necessária que o não suporte actual de financiamento, por parte da Câmara Municipal, com a instalação e reforço de infra-

-estruturas, não significa que quer o reforço das infra-estruturas, quer a sua manutenção, não tenham necessariamente lugar no futuro.

E a sobrecarga das infra-estruturas não deixa de ser uma consequência directa da realização de obra de tal envergadura.

Traz-se, a propósito, à colação o acórdão do Tribunal Constitucional de 15/06/99 (Acórdão n. 357/99/T. Const. - Proc. nº. 1005/98, in DR. II Série, n. 52, de 2/3/2000).

Aí se escreveu:

"Na verdade, afastada a exigência de uma absoluta correspondência económica entre as prestações do ente público e do utente, o critério adoptado fundamentalmente pela ponderação da área de construção - índice quer da utilidade retirada pelo obrigado quer do grau de exigência na realização, reforço, manutenção ou funcionamento de obras de infra-estruturas urbanísticas - não deixa de ser ditado por uma preocupação de proximidade entre o custo e a utilidade da prestação do serviço e o montante da taxa.

"E também não contradiz a bilateralidade da taxa a eventualidade de a prestação do serviço não implicar vantagens ou benefícios para quem é obrigado ao pagamento, muito embora seja considerável, no caso, a probabilidade dessas vantagens ou benefícios em qualquer das modalidades de obras de infra-estruturas urbanísticas (realização, reparação, manutenção e funcionamento) em geral exigíveis, ou convenientes, quando se efectuam as construções ou operações de loteamento referidas nos artºs 2º e 3º do Regulamento, o que do mesmo modo retira o carácter presuntivo, em abstracto, das maiores despesas ou encargos por parte da pessoa pública que é próprio das contribuições especiais por maiores despesas.

"Por outro lado, a circunstância de aquelas obras poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado, que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível)".

Estas considerações, feitas a propósito do "Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização de Amarante", têm evidente similitude, a nosso ver, com a hipótese normativa em apreciação".

Assim sendo, como julgamos que é, não se pode dizer que a denominada taxa de urbanização, liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa, ao abrigo da referida norma legal, ora em apreciação, não seja uma taxa.

É efectivamente uma taxa.

E como tal não enferma da invocada inconstitucionalidade.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, devemos concluir que a denominada taxa municipal de realização de infra-estruturas urbanísticas é uma verdadeira taxa.

Muito recentemente, o TC foi chamado a pronunciar-se sobre a natureza do tributo em causa, tendo concluído pela sua natureza de taxa (vide acórdão n. 258/2008, de 30/4/2008 – Proc. nº. 258/2008 – vide DR; II Série, nº. 108, de 5/6/2008).

Remetemos para os termos do citado aresto, que, no tocante ao juízo de constitucionalidade – aqui em causa – merece a nossa inteira concordância.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

"2.6 –Da qualificação da TRIU.

"Após estes longos considerandos, cabe agora perguntar se é possível … atribuir a natureza de imposto ou de contribuição especial ao tributo sub judice, com todas as consequências daí advenientes, nomeadamente a inconstitucionalidade orgânica das normas do Regulamento Municipal que foram aplicadas no caso concreto ou se estamos perante uma verdadeira taxa, tal como ela foi rotulada e o acórdão recorrido sustenta".

E depois de abundante argumentação, o aresto em causa conclui assim:

"Perante a análise efectuada, concluiu-se que o regime da TRIU, consagrado no RTRIU, na versão aqui apreciada, cria uma verdadeira taxa e não um imposto, pelo que não está sujeita à regra da reserva de lei para a sua criação e determinação dos elementos essenciais, podendo a sua previsão constar de simples regulamento municipal, aprovado pela assembleia municipal, nos termos das leis das Finanças Locais e das Autarquias Locais então em vigor.

"O recorrente alega ainda que as normas do RTRIU violam "os princípios constitucionais da igualdade, justiça, proporcionalidade, iniciativa privada, segurança, confiança e boa fé (v. artigos 2.º, 9.º, 13.º, 18.º,61.º, 103.º e 266.º da CRP)", repetindo os argumentos que, na sua óptica, exigiriam que a TRIU só pudesse ser criada através de lei aprovada pela Assembleia da República, isto é que o referido Regulamento não assegurava nem uma equivalência económica entre o valor da taxa paga e a prestação pública com ela conexionada, nem sequer a existência da própria prestação pública.

"Como acima se verificou nenhuma destas acusações ao RTRIU procede, não se mostrando, pois, que o analisado regime viole qualquer um dos citados parâmetros constitucionais, pelo que o recurso interposto deve ser julgado improcedente".

É este um entendimento que merece a nossa inteira concordância, e que subscrevemos sem reserva.

E no tocante à referida violação dos princípios constitucionais dos princípios da justiça e proporcionalidade, e para além dos considerandos e decisão (sobre o ponto) do Tribunal Constitucional, poderemos referir a argumentação que sobre a questão produziu o EPGA no seu douto parecer, e que merece igualmente a nossa concordância.

Escreveu o distinto Magistrado:

"O sujeito passivo não demonstrou:

a) um valor intrínseco da taxa manifestamente excessivo em relação ao custo da contrapartida a prestar pelo município, em termos de rotura inequívoca da correspectividade pressuposta na relação sinalagmática

b) o manifesto desequilíbrio da equação económica estabelecida entre o montante da taxa paga e o valor do benefício que retira das infra-estruturas urbanísticas realizadas ou a realizar pela autarquia, em consequência da operação de construção aprovada (cf. art.1º Regulamento da TRIU Lisboa)".

Concluímos assim que estamos perante uma taxa, que não sofre de qualquer desvio constitucional.

Assim, as conclusões que versam a alegada inconstitucionalidade das normas da TRIU não sofrem de qualquer inconstitucionalidade, pelo que tais conclusões improcedem necessariamente.

Fica apenas de remissa a última das conclusões das alegações de recurso, que diz respeito à não junção da fundamentação de facto e de direito, e que agora curamos de apreciar.

A questão está formulada, do seguinte modo, na conclusão 6ª das respectivas alegações de recurso:

"A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os artºs 268º/3 da CRP, 124º e 125º do CPA e 21º do Código de Processo Tributário - vigente à data - pois ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida o acto impugnado não se mostra acompanhado de fundamentação de facto e de direito que habilite um destinatário normalmente diligente a entender os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, nem, muito menos, quais as utilidades municipais que estariam em causa".

Sobre o ponto escreveu o Mm. Juiz *a quo*:

"O dever legal de fundamentação do acto administrativo ou tributário assenta em razões relacionadas com o acerto material da decisão e a sua adequação à lei por banda do agente administrativo, e visa possibilitar o controle administrativo ou contencioso.

"Assim, a fundamentação tem de ser clara, suficiente e congruente, demonstrativa das razões de facto e de direito da decisão, permitindo que um destinatário normal possa compreender o sentido e alcance desta e, com maior acuidade nos casos de poderes discricionários, o percurso cognoscitivo e valorativo do autor do acto.

"No caso em apreço o acto de liquidação reduz-se a uma simples operação aritmética de aplicação da taxa à matéria colectável encontrada, pelo que face à legislação que prevê a cobrança da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, que citada que foi pela impugnante na petição inicial, não se vislumbra, no caso em concreto, que fundamentos de facto e de direito foram preteridos pela CML, na notificação efectuada à impugnante.

"Aliás, a impugnante revela que compreendeu todo o processo cognoscitivo e valorativo que conduziu ao acto de liquidação da taxa …".

Estas considerações estão inteiramente correctas e merecem o nosso acordo.

Assim, e diferentemente do recorrente, diremos que um destinatário normalmente diligente entende facilmente os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, e quais as utilidades municipais que estariam em causa.

Aliás basta ver j) e k) do probatório para se perceber a sem-razão da recorrente.

A liquidação da taxa em causa está fundamentada, de facto e de direito, e foi levada ao conhecimento da recorrente, que, como imediatamente acima dissemos é um destinatário diligente, de modo a que esta entendesse os motivos que no caso concreto levaram à liquidação e cobrança de uma TRIU, e quais as utilidades municipais que estavam em causa.

Mas podemos dizer mais.

Como sabemos a fundamentação há-de ser expressa, clara, suficiente e congruente, sendo equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça concretamente a motivação do acto, sendo que a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação ([1]).

Assim, a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível ([2]).

Cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 rec. 742/03.

Dito isto, logo concluímos, como atrás dissemos, que, em função do circunstancialismo concreto, já descrito, a fundamentação do acto é expressa, clara, suficiente e congruente.

Improcede assim na íntegra a pretensão da recorrente.

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

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

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau.*

([1]) Alfredo Sousa e José Paixão, CPT, Anotado, 2ª Edição, pág. 165.

([2]) Acórdão do STA de 2/2/2006, rec. n. 1114/05.

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Caixa Geral de Depósitos. artº 9º, n.º 5 do Decreto-lei n.º 287/93 de 20/8. Inconstitucionalidade orgânica. Incompetência dos tribunais tributários.

Sumário:

1 — O artº 9º, n.º 5 do Decreto-lei n.º 287/93 de 20/8 é organicamente inconstitucional.

2 — Assim sendo, os tribunais tributários são incompetentes, em razão da matéria, para conhecer do processo de execução fiscal instaurada pela Caixa Geral de Depósitos e pendentes à data da entrada em vigor daquele diploma legal, o que prejudica o conhecimento do recurso jurisdicional interposto para o Supremo Tribunal Administrativo.

Processo n.º: 413/08.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Fazenda Pública e João Rodrigues Martins.
Relator: Exmº. Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Magistrada do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a reclamação que João Rodrigues Martins, melhor identificado nos autos, deduziu do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, que lhe indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I – Mostra-se ferido de nulidade o despacho de fls. 408 que determinou a prestação de garantia, dado que não foi proferida no processo a informação de que a penhora já realizada não garante a totalidade da quantia exequenda, violando-se assim o disposto no artº 169º n.º 1 parte final do C.P.P.T., bem como o artº 98º n.º 1 alínea b) do C.P.P.T..

II – Dada a inconstitucionalidade orgânica da norma constante do artº 9º n.º 5 do DL. 2287/93 de 9/5, verifica-se a incompetência material dos tribunais tributários para prosseguir na execução fiscal em causa, o que gera vício de nulidade por usurpação de poder, nos termos do artº 133º n.º 2 alínea a) do CPA.

III – Constitui facto notório que não carece de prova nem de alegação, nos termos do artº 514º do C.P.C., a existência de prejuízo irreparável para os efeitos previstos no artº 52º n.º 4 da LGT, de concessão de isenção de garantia, sempre que a oposição deduzida pelo executado tenha sido judicialmente suspensa, dada a manutenção da garantia por tempo indeterminado, sem sujeição a qualquer prazo de caducidade, atenta a revogação do artº 183ºA do C.P.P.T., operada pela Lei 53-A/2006.

IV – Mostra-se inconstitucional, por violação do disposto nos artºs 2º, 13º, 20º e 62º da C.R.P., a norma constante do artº 52º n.º 4 da LGT, quando interpretada no sentido de que não constitui prejuízo irreparável a exigência de prestação de garantia a um executado que tenha deduzido oposição, quando esta tenha sido declarada judicialmente suspensa.

V – Pelo exposto, foram violadas as disposições dos artºs 169º n.º 1 e 98º n.º 1 do C.P.P.T., artº 52º n.º 4 da LGT e artºs 10º e 148º n.º 2 do C.P.P.T., bem como os artºs 2º, 13º, 20º, 62º, 168º n.º 1 alínea q) e 201º n.º 1 alínea b) da CRP.

O recorrido não contra-alegou.

Não foi colhido parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, dado que o recurso foi interposto pelo Ministério Público.

Atento o carácter urgente do processo, não foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a matéria de facto que consta a fls. 537 a 540, que aqui damos por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

3 – Conforme resulta das conclusões da motivação do seu recurso, são várias as questões colocadas pelo Exmª Magistrada recorrente.

Começaremos pela apreciação da questão da incompetência, em razão da matéria, dos tribunais tributários para conhecer do processamento da execução fiscal em causa instaurada pela Caixa Geral de Depósitos e pendente à data da entrada em vigor do Decreto-lei n.º 287/93 de 20/8, já que, inquestionavelmente, aquela incompetência afectaria a competência do STA para o conhecimento do presente recurso.

Desde logo, importa referir que a execução fiscal em apreço foi instaurada em 22/9/92.

Posto isto e como tem sido jurisprudência pacífica e reiterada deste STA e do Tribunal Constitucional, antes da entrada em vigor do predito Decreto-lei n.º 287/93, os tribunais tributários eram os competentes para as execuções, em que a Caixa Geral de Depósitos é a exequente, para cobrança de um seu crédito proveniente de um contrato de mútuo celebrado no exercício da sua actividade comercial.

De harmonia com o citado diploma legal, a Caixa deixou de ser pessoa colectiva de direito público que era face aos Decretos-lei nºs 48.953 de 5/4/69 e 694/70 de 31/12 - que foram, assim, revogadas -, para passar a ser sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, SA (artº 1º desse diploma), deixando, assim, de ser competentes os tribunais tributários, mas antes os judiciais, para a execução das dívidas à Caixa.

Contudo, o artº 9º, n.º 5 do mesmo diploma legal estabeleceu que as execuções pendentes à data da entrada em vigor do mesmo "continuam a reger-se, até final, pelas regras da competência e de processo vigente nessa data", isto é, pelos tribunais tributários e pelo processo de execução fiscal.

E a questão que aqui se coloca é a da inconstitucionalidade orgânica deste normativo, uma vez que aquele Decreto-lei n.º 287/93 foi emitido ao abrigo da competência legislativa do Governo - artº 201º, n.º 1, alínea a) da CRP -, sendo certo que a legislação sobre competência dos tribunais é da reserva relativa da Assembleia da República - artº 168º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma.

A este propósito, escreve o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, pág. 21, citado pela Magistrada recorrente, que "este art. 9.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/93, parece-nos organicamente inconstitucional.

Com o Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, S.A. (art. 1.º deste diploma).

Por outro lado, o art. 9.º deste mesmo diploma, nos seus n.ºs 1, alíneas a) e c), e 2, alíneas a) e b), revogou expressamente aquelas normas dos referidos Decreto-lei n.º 48953 e Regulamentos.

Está-se, assim, perante modificações de direito, com reflexos a nível da competência dos tribunais tributários para a cobrança das dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos provenientes do exercício da sua actividade comercial, pois, por um lado, esta deixou de ter a natureza de pessoa colectiva pública, imprescindível para inclusão das dívidas referidas na competência dos tribunais tributários (art. 62.º, n.º 1, alínea c), do ETAF, na redacção inicial) e, por outro, deixaram de vigorar as normas especiais contendo a previsão desta competência, exigida também pela mesma alínea.

Assim, deverá concluir-se que, à face das normas referidas, os tribunais tributários deixaram de ser materialmente competentes para a cobrança coerciva de dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos, provenientes da sua actividade comercial.

Resulta do art. 8.º, n.º 2 do ETAF, que as modificações de direito posteriores ao momento da propositura da causa são atendidas para efeitos de apreciação da competência dos tribunais tributários se estes deixarem de ser competentes em razão da matéria.

No caso, está-se perante alterações legislativas consubstanciadoras de "modificações de direito", pelo que, implicando elas que os tribunais tributários deixassem de ser materialmente competentes, do referido n.º 2 do art. 8.º do ETAF resulta a atendibildade daquelas, conduzindo à conclusão da incompetência material superveniente dos tribunais tributários para a cobrança coerciva das dívidas referidas.

Com o perceptível objectivo de afastar a aplicação desta regra, quanto às execuções fiscais pendentes no momento da sua entrada em vigor, o referido Decreto-Lei n.º 287/93, no n.º 5 do seu art. 9.º, estabelece que "as execuções pendentes à data da entrada em vigor do presente diploma continuam a reger-se, até final, pelas regras da competência e de processo vigentes nessa data".

Ao emitir esta norma, o Governo legislou em matéria de competência dos tribunais, pois tanto se está a legislar nesta matéria quando se está a atribuir ou retirar directamente determinadas competências a certos tribunais, como quando se estabelecem regras gerais sobre a matéria ou se afasta a aplicação das regras gerais pré-existentes.

Nesta perspectiva, tendo o Governo emitido o Decreto-Lei n.º287/93 ao abrigo da sua competência legislativa própria (art. 201.º, n.º 1, alínea a), da CRP na redacção de 1989, invocado nesse diploma) e inserindo-se a legislação sobre competência dos tribunais na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (art. 168.º, n.º 1, alínea q), da CRP, na mesma redacção), é de concluir que o referido n.º 3 do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 287/93 é organicamente inconstitucional à face do preceituado neste art. 168.º e no art. 201.º, n.º 1, alínea b), da CRP, na mesma redacção".

Posto isto, é, assim, de concluir pela não aplicação, por inconstitucionalidade orgânica, do artº 9º, n.º 5 do Decreto-lei n.º 287/93 de 20/8 e declarar os tribunais tributários, conceito em que se engloba esta Secção do STA, incompetentes, em razão da matéria, desde 1/9/93, para conhecer do processo de execução fiscal em causa e do processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal, o que prejudica o conhecimento do recurso jurisdicional interposto para este Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Nestes termos e com este fundamento, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da matéria, para conhecer do presente recurso, ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais questões neste suscitadas.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Assunto:

Requerimento de aclaração de decisão judicial. Justificação.

Sumário:

Havendo o acórdão clarificando decidido que, em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária – não tem justificação, devendo ser indeferido, o requerimento de aclaração, a dizer ter entendido desse acórdão que aquele gerente «não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva».

Processo n.º 1056/07-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A…, recorrente nos presentes autos de contra-ordenação fiscal, nos seus próprios dizeres, «notificado do douto acórdão proferido, vem pedir o seguinte esclarecimento».

1.2 Para tanto alega como segue, integralmente e *ipsis verbis*.

1. Resulta do douto acórdão que se entendeu que o recorrente não é arguido no processo de contra-ordenação e, assim sendo, segundo o art. 59º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva.

2. Restaria, assim, a questão suscitada pelo recorrente, relativa à extinção do processo, sobre a qual no acórdão se diz, por um lado, que o recurso jurisdicional não se destina a conhecer questões novas mas, por outro, que só não é assim nas questões de conhecimento oficioso.

3. Ora, no que respeita a esta apreciação de questões de conhecimento oficioso, diz-se na decisão que, por exemplo, quanto à prescrição, os autos não propiciam os elementos necessários à sua apreciação.

4. Assim, na lógica da decisão, apenas podem ser apreciadas as questões suscitadas, salvo se forem de conhecimento oficioso e os autos dispuserem dos elementos necessários à sua apreciação.

5. Temos assim como assentes dois pressupostos:

O recorrente não é arguido no processo de contra-ordenação, mas apenas responsável subsidiário pelo pagamento da coima.

O tribunal pode (e deve) apreciar as questões que forem de conhecimento oficioso.

6. Está também demonstrado nos autos que se extinguiu (por iniciativa do Estado) a pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação.

7. Temos também como evidente que um princípio só é válido quando são válidas todas as suas consequências.

8. Ora, o recorrente insurgiu-se contra a pretensão da fazenda pública de cobrar dele uma coima, pelo que recorreu de tal decisão.

9. Entendeu a primeira instância, e também este alto tribunal, que a lei lhe veda a possibilidade de questionar tal pretensão.

10. Como é óbvio, se entendia ter legitimidade para recorrer, a tese do recorrente não poderia ser no sentido de tecer considerações sobre as questões de conhecimento oficioso que implicaria um entendimento diverso do seu.

11. Ou seja, não poderia pronunciar-se sobre as Implicações de uma decisão que ainda não conhecia. Mas pode e deve extrair da decisão em causa todas as suas consequências.

12. E é aqui que, salvo o devido respeito, tal decisão se mostra ambígua e Inconsequente.

13. Na verdade, e sempre com o devido respeito, afigura-se que se o requerente não tem legitimidade para questionar a decisão que aplicou a coima, está fora do processo respectivo, já que a mesma não lhe foi aplicada a ele (que não é arguido - art. 59º do DL. 533/82), de onde deveriam retirar-se as ilações devidas.

14. Na verdade, teria de e entender que, por força dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos artigos 30º, n.º 3 e 32º, n.º 2 da Constituição, se extinguiu a responsabilidade do recorrente, como aliás se entendeu no acórdão deste STA, de 7-02-2008 (www.dgsi.pt; proc. 01057/07).

15. Ora, o douto acórdão seguiu o raciocínio referido, mas só até à parte em que o recorrente está fora do processo de contra-ordenação (não é arguido), mas não passou daí, por omissão ou eventualmente por se entender que não podia conhecer a questão aqui colocada, mas sem dizer porquê ou fazer qualquer alusão a esta situação.

16. É essa omissão e ambiguidade que se pretende esclarecer e, sendo fundado o entendimento do requerente, ver corrigida.

17. Não se ignora o facto dos Venerandos Desembargadores terem certamente o saber que a longa experiência traz consigo.

18. Assim, como também não se ignora que uma das características do ser humano é a dificuldade em reconhecer as limitações e erros inerentes à sua natureza e aos seus actos.

19. De onde resulta para o requerente, não a pretensão de ultrapassar V. Exªs em saber, mas a plena convicção na correcção da questão aqui colocada, assim como a total boa fé com que a coloca.

20. Mas ao mesmo tempo (a experiência o demonstra), a pouca fé em ver reconhecida aquela que, para si, é uma Insuficiência ou Incorrecção do acórdão em causa.

21. Deste modo, tem o requerente fundada dúvida sobre o sentido do douto acórdão em causa, o qual não é totalmente claro nesses aspectos, antes se mostrando ambíguo e obscuro.

Termos em que requer a V. Exª se digne esclarecer o douto acórdão proferido e, por força disso, corrigi-lo no sentido referido.

1.3 A parte contrária não deu qualquer resposta.

1.4 Cumpre decidir, em conferência.

2. Sob a epígrafe "Esclarecimento ou reforma da sentença", o artigo 669.º do Código de Processo Civil, diz, na alínea a) do seu n.º 1, que «*Pode qualquer das partes requerer no Tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha*».

A decisão é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que, em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe, ao certo, qual o pensamento do juiz – cf. Prof. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, V, p. 151. Já se tem feito uso do pedido de aclaração (continua o insigne Professor), não para se esclarecer obscuridade ou ambiguidade realmente existente, mas para se obter, por via oblíqua, a modificação do julgado. A título ou a pretexto de esclarecimento o que, na verdade, se visa é a alteração da sentença. Os tribunais, diz ainda o Professor, têm reagido, e bem, contra tais tentativas, votando-as ao malogro.

A aclaração – adverte Aníbal de Castro*, Impugnação das Decisões Judiciais,* 1981, p. 20 – visa apenas o esclarecimento de decisões obscuras ou ambíguas, o seu aperfeiçoamento, não sendo meio próprio para obter-se a alteração do julgado.

O acórdão aclarando em foco elege como única questão a resolver a de saber se, em seus precisos termos, «no caso, o ora recorrente goza, ou não, de legitimidade para a interposição de

recurso judicial da decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa». A tal questão o mesmo acórdão dá uma resposta límpida, cristalina, e sem qualquer ambiguidade, nos exactos termos seguintes: «no caso, o ora recorrente não goza de legitimidade para a interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa». E concluiu o acórdão aclarando que, em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária.

O recorrente, ora requerente, aliás, dá mostras de ter entendido às mil maravilhas o decidido no acórdão aclarando, quando, logo no ponto 1. do presente requerimento de aclaração, recorda que «*Resulta do douto acórdão que se entendeu que o recorrente não é arguido no processo de contra-ordenação e, assim sendo, segundo o art. 59º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva*».

Daí que não soe como verdadeira a afirmação, que o requerente também produz, de que «*Deste modo, tem o requerente fundada dúvida sobre o sentido do douto acórdão em causa*». Na verdade, o ora requerente, ao compreender do acórdão aclarando que «*não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva*», e, ao mesmo tempo, declarar «*fundada dúvida sobre o sentido do douto acórdão em causa*», patenteia, a nosso ver, a mais profunda ambiguidade e incoerência (numa demonstração, aliás desnecessária, das «limitações e erros inerentes» «características do ser humano», de que fala no seu requerimento).

Na realidade, o acórdão clarificando é inteiramente claro e perceptível quanto àquilo que decidiu e quanto ainda à fundamentação por que decidiu do feitio que decidiu.

Assim sendo, por inteiramente carecer de justificação, deve o presente requerimento de esclarecimento receber o merecido indeferimento.

E, então, havemos de convir que – havendo o acórdão clarificando decidido que, em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária – *não tem justificação*, devendo ser indeferido, o *requerimento de aclaração,* a dizer ter entendido desse acórdão que aquele gerente «*não tem legitimidade para recorrer da decisão respectiva*».

3. Termos em que se acorda indeferir o presente pedido de esclarecimento.

Custas pelo requerente, com taxa de justiça de sete unidades de conta.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 18 de Junho de 2006.

Assunto:

IVA. Indemnização por extinção de contrato de concessão. Expo 98.

Sumário:

I – A indemnização recebida pela extinção da concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial que a recorrida tinha contratualizado com a AGPL por força do n.º 1 do artigo 1.º do DL 207/93, de 14/6, por respeitar a imóvel localizado na zona reservada à instalação das infra-estruturas e equipamentos necessários à realização da Expo 98 e à futura reconversão urbana das áreas correspondentes, não resultou de qualquer incumprimento por parte da AGPL com quem aquela tinha contratualizado a referida concessão, mas apenas da extinção decretada pelo DL 207/93, isto é, de acto do Governo, tendo como único fundamento a prática por parte do Estado de actos lícitos causadores de danos decorrentes da responsabilidade extra-contratual e destinada a reparar estes.

II – Tal indemnização não assume, assim, uma natureza de contraprestação pela entrega de um bem ou prestação de serviço nem visa suportar os lucros cessantes da recorrida, tratando-se, antes, de uma compensação aos particulares lesados pelos prejuízos resultantes do interesse público.

III – E, assim sendo, se a indemnização sanciona a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não pode ser tributada em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

Processo nº: 1144/06-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Pneumor – Comércio e Assistência a Pneus, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – O representante da Fazenda Pública, inconformado com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Pneumor – Comércio, Indústria e Assistência a Pneus, Lda., com os sinais dos autos, contra a liquidação de IVA e juros compensatórios de 1995, no montante global de 16.123.989$00, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.º- Nos termos e fundamentos atrás referidos, podemos concluir em boa verdade que:

2.º- Resulta porém das normas aplicáveis – art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA – que estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;

3.º- Estas operações, segundo o legislador, mudam, no entanto, relativamente às regras das operações tributáveis, nomeadamente quanto à localização, direito à dedução e pagamento de imposto.

4.º- Já o art.º 4.º, n.º 1 do CIVA anotado e comentado de Emanuel Vidal Lima, 7.ª Edição, pág. 105, refere que não são tributáveis as indemnizações que sancionem o atraso na execução ou não de uma obrigação contratual ou, em geral, a lesão de qualquer interesse.

5.º- *In casu*, em nosso entender, trata-se efectivamente de incumprimento contratual de uma das partes, que a penaliza numa indemnização por lucros cessantes pelo tempo restante da concessão atribuída por contrato à parte contrária.

6.º- Assim sendo, não restam dúvidas que está em causa a expectativa da entidade concessionária ao celebrar um contrato daquela natureza e subordinada às suas cláusulas que se não incumprir terá sempre assegurada uma indemnização pelo tempo que faltar para terminar a concessão se aquele se extinguir na esteira do interesse público a qualquer momento ao abrigo do n.º 3 do art.º 28.º do DL n.º 468/71.

7.º- Por conseguinte, é certo que a impugnante usufruiu a indemnização decorrente do incumprimento do contrato de concessão por acto de autoridade pública legitimada para o efeito sem intervenção judicial.

8.º- Esta situação não pode deixar de configurar uma prestação de serviços sujeita a IVA prevista no art.º 4.º, n.ºs 1 e 4 do CIVA.

9.º- Como uma prestação de serviços sujeita a IVA, prevê a alínea d) do n.º 2 do art.º 16.º do mesmo diploma legal, "*para as transmissões de bens e prestações de serviços resultantes de actos de autoridades públicas, a indemnização ou qualquer outra forma de compensação*".

10.º- Na mesma esteira de pensamento, refere Emanuel Vidal Lima na citada edição, pág. 303 *in fine* sobre indemnizações, que para o seu enquadramento em sede de IVA " *há que ter em conta o princípio subjacente ao IVA como imposto sobre consumo e (...) pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis – transmissões de bens e prestações de serviços – e não indemnização de prejuízos que não tenham carácter remuneratório*".

11.º- Como acima referimos, a indemnização ora em causa resultou simplesmente de um acto de autoridade pública, previsto nas cláusulas contratuais aceites pelas partes que as subscreveram.

12.º- Aliás, a liberdade contratual tem como corolário, no objectivo da sua concepção, a expectativa criada pelas partes para o fim em vista, logo, estando a sua extinção prevista à priori, como é o presente caso, não fere essas mesmas expectativas e não provoca danos nem prejuízos.

13.º- Então, nesta esteira de raciocínio, pode afirmar-se que a impugnante recebeu a indemnização no valor de 85.000.000$00 porque houve incumprimento do contrato de concessão por parte da AGPL/Parque Expo 98, motivo pelo qual o mesmo se extinguiu.

14.º- Assente no sobredito entendimento de Emanuel Vidal Lima em CIVA, pág. 304, "*Assim são tributáveis em IVA as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços e, como tal, configuram a contraprestação a obter do adquirente de uma prestação sujeita a imposto*".

15.º- "*Se as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não são tributáveis em IVA na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços*".

16.º- "*As penalidades contratuais por incumprimentos diversos (daí resultando danos emergentes e/ou lucros cessantes) a debitar pelo fornecedor aos clientes encontram-se no primeiro caso*" (sublinhado nosso).

17.º- Ora, como acima ficou demonstrado, não nos restam dúvidas que a indemnização em causa se operou de forma a compensar a impugnante dos lucros cessantes que porventura iria receber até ao fim da concessão.

18.º- Pelo exposto, com o devido respeito, pensamos ter havido uma errónea interpretação e aplicação dos fundamentos elencados no tocante à legislação invocada.

Contra-alegando, vem a impugnante dizer que:

A) Foi dado como provado no tribunal *a quo* que a Recorrida recebeu uma indemnização *por ter celebrado com a Administração do Porto de Lisboa um contrato de concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial e esta concessão* [ter] *sido declarada extinta, por efeito da publicação do DL 207/93, de 14/06, antes do prazo previsto no contrato para a sua vigência*.

B) Contrariamente ao que sustenta a Recorrente, não é verdade que o dever de indemnizar a Recorrida tenha tido a sua origem na violação de obrigações contratuais.

C) Por força do DL 207/93, foram extintas todas as concessões de uso privativo de bens dominiais situados na área de jurisdição da Administração do Porto de Lisboa e localizados na zona de intervenção da Expo 98.

D) Assim se extinguindo, por efeito da supressão da respectiva fonte, todas as obrigações a que a Recorrida e a AGPL se haviam vinculado.

Ora,

E) Uma vez eliminadas da ordem jurídica (por extinção do contrato de que dependiam), não é possível, em termos dogmáticos, que as obrigações sejam incumpridas pelas partes e que estas incorram em responsabilidade contratual.

Mais,

F) Nunca poderia estar em causa uma situação de responsabilidade contratual, pois quem causou o dano à Recorrida não era sequer parte no negócio jurídico.

Com efeito,

G) O contrato foi outorgado pela Recorrida e pela AGPL (instituto público e pessoa colectiva juridicamente distinta do Estado), e os danos causados àquela foram provocados pela sua respectiva extinção, que ocorreu por acto do Governo (órgão da pessoa colectiva Estado).

Na verdade,

H) Como alegaram Recorrida e Ministério Público e confirmou o tribunal *a quo*, a indemnização em apreço teve por fundamento uma situação de responsabilidade extra-contratual por parte do Estado por actos lícitos.

Sendo certo que,

I) A própria Administração Fiscal considera que "*as indemnizações decorrentes de responsabilidade extracontratual (...) não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano*" (cfr. Parecer do SIVA, com despacho de 24/05/89 – citado em Código do IVA anotado e comentado por Emanuel Vidal Lima),

J) E que "*o débito efectuado pelos lesados aos lesantes com a finalidade de serem compensados ou ressarcidos dos danos causados não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços (...) pelo que não deverá o referido valor ser tributado em IVA* (cfr. Despacho de 07/12/95, Proc.º I09095003, da DSIVA).

Acresce,

K) Contrariamente ao pretendido pela Recorrente, embora o tempo restante da concessão tenha influenciado o cálculo da indemnização paga à Recorrida (nos termos do DL 468/71), tal facto não permite retirar ao pagamento o seu carácter reparatório e atribuir-lhe o de remuneração por um serviço.

Portanto,

L) O dever de indemnizar, decorrente do instituto da responsabilidade civil, compreende, nos termos da lei (salvo em casos particulares), quer os danos emergentes, quer os lucros cessantes (cfr. art.º 564.º do Código Civil).

Contudo,

M) Sempre se deve referir que, no caso em apreço, tendo coberto apenas o "*custo das obras realizadas e das instalações fixas que ainda não possa estar amortizado*" (cfr. n.º 3 do art.º 468/71),

N) A indemnização não procurou compensar a Recorrida pelos benefícios que deixou de obter em consequência da lesão (i.e., pelos lucros que viria a receber até 2009, pelo exercício da sua actividade no terreno dominial concessionado).

O) Mas tão-somente reparar danos emergentes, causados pela perda de valores no património da Recorrida (a saber, as instalações que havia construído naquele terreno).

Por outro lado,

P) Não se poderá aceitar o entendimento da Recorrente, segundo o qual o acto extintivo da concessão não feriu as expectativas, nem causou danos à Recorrida, apenas porque a Administração era, *ab initio*, titular do direito de rescisão unilateral.

Com efeito,

Q) O exercício deste direito pela Administração estava condicionado à existência de uma situação de interesse público devidamente fundamentada – situação que, devido à sua excepcionalidade e imprevisão, não influenciou a economia do contrato de concessão.

Pelo contrário,

R) Não se verificando tais circunstâncias excepcionais, a Administração está vinculada, na sua actividade, ao princípio *pacta sunt servanda* – em cujo respeito a Recorrida fundou as suas expectativas negociais.

S) Pelos fundamentos apresentados, entende a Recorrida que à indemnização recebida não pode reconhecer-se a natureza de contraprestação de uma operação sujeita a IVA.

De resto,

T) Esta posição encontra acolhimento junto da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que, em 19 de Maio de 2004, considerou (num caso análogo) que a indemnização paga pelo senhorio ao arrendatário pela extinção, por acordo, do contrato de arrendamento não se encontrava sujeita a IVA.

Por último, e sem prescindir,

U) Caso se entendesse (o que não se admite) que a indemnização recebida pela Recorrida tinha carácter remuneratório e era, por conseguinte, sujeita a IVA,

V) Sempre teria também de se considerar que a mesma estava isenta de imposto (cfr. n.º 31 do art.º 9.º do CIVA), na medida em que a transacção que lhe estaria subjacente estaria sujeita a SISA, nos termos conjugados do art.º 2.º e do n.º 2 do art.º 19.º do CMSISD.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o STA é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCAS, porquanto este não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, já que a 13.ª conclusão das alegações de recurso enuncia factos não contemplados na fundamentação fáctica da decisão impugnada.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão prévia suscitada pelo MP, veio a representante da FP admitir que o recurso interposto não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito enquanto a recorrida pugna pela competência deste Tribunal pois, em seu entender, o âmbito do recurso não compreende a discussão de qualquer ponto da matéria de facto.

A fls. 214 dos autos, veio ainda a recorrida arguir nulidade processual decorrente do facto de, tendo requerido em devido tempo a rectificação da sentença recorrida, o tribunal *a quo* não se ter pronunciado ainda sobre tal questão.

A Mma. Juíza *a quo*, instada a pronunciar-se, então, sobre esta, veio, entretanto, a proferir despacho sustentando a decisão recorrida por continuar a entender que nela nenhum agravo foi praticado à lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre, agora, decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1. Foi efectuada uma acção de fiscalização à impugnante com o objectivo de constatar o critério utilizado na contabilização da indemnização paga pela Expo 98, SA (fls. 27 a 30).

2. Nesta senda, consideraram os serviços de inspecção que a referida indemnização, de acordo com os n.ºs 1 e 4 do art.º 4.º do CIVA, é considerada como prestação de serviços e, como tal, sujeita a imposto, nos termos do n.º 1 do art.º 16.º do CIVA (idem).

3. Assim, foi efectuada a liquidação adicional de IVA respeitante ao mês de Dezembro de 1995, no montante total de 16.123.989$00, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 30/11/98 (fls. 47).

4. Em 30/11/98 foi deduzida reclamação graciosa, a qual não foi objecto de decisão expressa (reclamação apensa).

5. A impugnação foi deduzida em 28/5/99 (fls. 2).

6. A indemnização referida em 1. decorreu do facto da impugnante ter celebrado com a Administração do Porto de Lisboa um contrato de concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial, tendo esta concessão sido declarada extinta, por efeito da publicação do DL 207/93, de 14/6, antes do prazo previsto no contrato para a sua vigência (docs. de fls. 13 a 32).

III – 1. Vem suscitada pelo Exmo. PGA junto do STA a competência deste tribunal, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso por, em seu entender, não ter o mesmo por exclusivo fundamento matéria de direito já que na 13.ª conclusão das alegações de recurso a recorrente enuncia factos não contemplados na fundamentação fáctica da decisão impugnada.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão, enquanto a recorrente admite que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito já a recorrida veio sustentar que o âmbito do recurso delimitado pela recorrente não compreende a discussão da matéria de facto.

Vejamos. A aludida 13.ª conclusão das alegações de recurso que o Exmo. Magistrado do MP afirma enunciar factos não contemplados na fundamentação fáctica da decisão recorrida é do seguinte teor: «*Então, nesta esteira de raciocínio pode afirmar-se que a impugnante recebeu a indemnização no valor de 85.000.000$00 porque houve incumprimento de contrato de concessão, por parte da AGPL/Parque Expo 98, motivo pelo qual o mesmo se extinguiu.*».

Por seu turno, o que a esse respeito se fixou na sentença recorrida foi que a indemnização paga pela Expo 98, SA, à impugnante decorreu do facto desta ter celebrado com a Administração do Porto de Lisboa um contrato de concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial, tendo essa con-

cessão sido declarada extinta, por efeito da publicação do DL 207/93, de 14/6, antes do prazo previsto no contrato para a sua vigência.

Ou seja, a recorrente não contesta que a impugnante tenha recebido a indemnização referida e que a mesma se deveu ao facto de o contrato de concessão que aquela tinha celebrado com a AGPL se ter extinto por efeito do citado DL antes do prazo previsto no contrato para a sua vigência.

E, nessa medida, cremos não vir impugnada qualquer matéria fáctica dada como assente na sentença recorrida, pois o que verdadeiramente constitui o objecto do presente recurso é saber se a extinção do contrato de concessão por força da publicação daquele diploma legal consubstancia ou não uma situação de incumprimento da AGPL, como alega a recorrente, ou, pelo contrário, uma situação geradora de responsabilidade por acto lícito, como sustenta a recorrida, e bem assim julgar se a indemnização paga à impugnante, ora recorrida, configura ou não uma contraprestação de uma operação tributável em sede de IVA.

Questões essas meramente jurídicas para cuja apreciação é competente este Tribunal.

Improcede, desta forma, a suscitada questão prévia de incompetência do STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso.

2. Vem ainda a recorrida, nos termos do artigo 201.º CPC, arguir nulidade processual, porquanto tendo oportunamente requerido a rectificação da decisão recorrida por forma a esta explicitar a obrigação de pagamento dos juros indemnizatórios oportunamente peticionados o Tribunal "a quo" não se pronunciou sobre a requerida rectificação, o que consubstanciaria nulidade processual, pois tal conduta impossibilitou a recorrida de ver satisfeita a pretensão deduzida em juízo e de recorrer da sentença que não apreciou o pedido de condenação atempadamente formulado.

Instada a pronunciar-se sobre tal requerimento veio, então, a Mma. Juíza "a quo" a proferir despacho no qual manteve a decisão recorrida por continuar a entender que nela nenhum agravo foi praticado à lei.

Mostra-se, assim, suprida a nulidade processual arguida, sendo certo que o despacho de indeferimento do pedido de rectificação não admite recurso (artigo 670.º, n.º 2 CPC).

Não obstante sempre se dirá que, se o que a recorrida pretendia com o requerimento apresentado era invocar a omissão de pronúncia do Tribunal "a quo" sobre a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios oportunamente peticionados, tal omissão se não verifica.

Com efeito, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art.º 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade (cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143).

Ora, se atentarmos na petição inicial apresentada pela ora recorrida facilmente se constata que da mesma não consta tal pedido formulado.

Aliás, a própria reconhece que só muito mais tarde em requerimento avulso esse pedido foi apresentado, a tal ponto que quando este foi junto aos autos já havia sido proferida a sentença recorrida.

Daí a justificação da apresentação do pedido de rectificação desta para que dela passasse a constar aquela condenação e o fundamento da Mma. Juíza "a quo" para dele não conhecer ser o esgotamento do poder jurisdicional do juiz que a prolatou.

Todavia, o pedido de condenação da AT em juros indemnizatórios que é admissível em sede de impugnação judicial deveria ter sido feito oportunamente na petição inicial e não quando o processo já se mostrava concluso para decisão final.

Razão por que o Tribunal "a quo" não estava obrigado a conhecer de questão que só extemporaneamente lhe fora colocada.

Mas, por outro lado, tal facto também nenhum prejuízo causa à recorrida, pois não fica precludida a possibilidade da obtenção desses juros na medida em que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, além de poder ser efectuado no processo de impugnação, pode também ser formulado mais tarde em execução da sua sentença, uma vez que a execução dos julgados administrativos implica, ainda, a restituição plena da legalidade da situação objecto do litígio e, portanto, o pagamento de juros indemnizatórios devidos ao contribuinte pela indisponibilidade do capital seu, nos preditos termos.

Ou seja, por força do artigo 43.º LGT, a obrigação do pagamento dos juros indemnizatórios é um efeito jurídico que resulta da anulação do acto de liquidação, fundada em erro imputável aos serviços.

Erro que se verifica, designadamente quando a liquidação é anulada com base na inexistência de facto tributário, caso em que é devido ao contribuinte a devolução do imposto pago, entretanto anulado, e o pagamento dos juros indemnizatórios, pois que só assim é efectuada a plena reconstituição da legalidade que é exigida também em sede de execução de julgados, pelo que os juros indemnizatórios podem, pois, ser pedidos ainda em execução de sentença (v. Ac. STA de 31/1/2008, proferido no recurso n.º 839/07).

Isto porque a execução dos julgados administrativos implica a reconstituição da situação hipotética que existiria actualmente se não tivesse sido praticado o acto anulado, o que inclui a compensação pelos danos dele resultantes, entre eles, a privação da importância despendida.

Também, como se disse já no aresto de 19/12/2001, proferido no recurso n.º 26608, «Não há aqui necessidade da existência de uma sentença judicial que expressamente comine essa concreta obrigação jurídica, porque ela representa actualmente, à face do disposto no art.º 43º da LGT, um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas aos serviços da administração.

Sendo a causa da anulação do acto tributário, em consequência de cuja prática ocorreu o pagamento do tributo, um erro imputável aos serviços, por abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art.º 43.º, n.º 1, da LGT o faz depender» (v. Ac. STA de 16/1/2008, no recurso n.º 465/07).

3**.** Passando, então, a conhecer do objecto do recurso, temos que, de acordo com o probatório fixado, foi efectuada uma acção de fiscalização à impugnante com o objectivo de constatar o critério utilizado na contabilização da indemnização paga pela Expo 98, SA, tendo os serviços de inspecção concluído que a referida indemnização, de acordo com os n.ºs 1 e 4 do artigo 4.º do CIVA, deve ser considerada como prestação de serviços e, como tal, sujeita a imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do mesmo CIVA.

Tal indemnização decorreu, como vimos, do facto da impugnante ter celebrado com a AGPL um contrato de concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial, tendo esta concessão sido declarada extinta, por efeito da publicação do DL 207/93, de 14/6, antes do prazo previsto no contrato para a sua vigência.

Fundamenta a AT a liquidação efectuada no facto de considerar a indemnização em causa como prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

Dispondo o n.º 1, alínea a), do artigo 1.º do CIVA que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, estabelece o n.º 1 do artigo 4.º do mesmo CIVA que são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Muito embora a recorrente FP aceite que as indemnizações sancionatórias da lesão de interesses, sem carácter remuneratório, não são tributáveis em IVA, é seu entendimento que a indemnização paga à recorrida não tem tal natureza por alegadamente se ter verificado incumprimento contratual de uma das partes que a penaliza numa indemnização por lucros cessantes pelo tempo restante da concessão atribuída por contrato, pelo que, assim sendo, a impugnante usufruiu a indemnização em causa decorrente do incumprimento do contrato de concessão por acto de autoridade pública legitimada para o efeito, não podendo esta situação deixar de configurar, assim, uma prestação de serviços sujeita a IVA prevista no artigo 4.º do CIVA.

Contudo, não nos parece que assista razão à recorrente.

Com efeito, a indemnização aqui em causa, e contrariamente ao que sustenta a recorrente, não teve origem numa situação de responsabilidade contratual nem tão pouco a mesma foi calculada em função dos lucros cessantes da recorrida.

É verdade que, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º do DL 468/71, de 5/11, diploma que sistematiza os traços essenciais do regime jurídico dos usos privativos do domínio público, a entidade competente pode extinguir em qualquer momento, por acto fundamentado, os direitos de uso privativo constituídos mediante licença ou concessão, se os terrenos dominiais forem necessários à utilização pelo público sob a forma de uso comum ou se outro motivo de interesse público assim o exigir.

E que, de acordo com o n.º 3 do mesmo normativo, a rescisão das concessões confere ao interessado direito a uma indemnização equivalente ao custo das obras realizadas e das instalações fixas que ainda não possa estar amortizado, calculada em função do tempo que faltar para terminar o prazo da concessão, não podendo tal indemnização, porém, exceder o valor das obras e instalações fixas no momento da rescisão.

Só que, no caso em apreço, a concessão de uso privativo de parcela de terreno dominial que a recorrida tinha contratualizado com a AGPL foi extinta por força do n.º 1 do artigo 1.º do DL 207/93, de 14/6, por respeitar a imóvel localizado na zona reservada à instalação das infra-estruturas e equipamentos necessários à realização da Expo 98 e à futura reconversão urbana das áreas correspondentes, tendo, nos termos do n.º 2 da mesma disposição legal, a sociedade Parque Expo 98, SA, assumido a responsabilidade pelas indemnizações que, por força dos contratos de concessão anteriormente celebrados e, nos termos do DL 468/71, de 5/11, fossem devidas em consequência da extinção decretada das mencionadas concessões.

Ou seja, a indemnização paga à recorrente não resultou de qualquer incumprimento por parte da AGPL com quem aquela tinha contratualizado a referida concessão, mas apenas da extinção decretada

pelo DL 207/93, isto é, de acto do Governo, tendo como único fundamento a prática por parte do Estado de actos lícitos causadores de danos decorrentes da responsabilidade extra-contratual e destinada a reparar estes.

Tal indemnização não assumiu, assim, uma natureza de contraprestação pela entrega de um bem ou prestação de serviço nem visou suportar os lucros cessantes da recorrida, sendo que, por força do n.º 3 do artigo 28.º do DL 468/71, de 5/11, a indemnização deveria ser equivalente ao custo das obras realizadas e das instalações fixas que ainda não pudesse estar amortizado, calculada em função do tempo que faltava para terminar o prazo de concessão, nunca podendo exceder o valor das obras e instalações fixas no momento da extinção.

Tratando-se, antes, de uma compensação aos particulares lesados pelos prejuízos resultantes do interesse público, como bem se refere na sentença recorrida.

E, assim sendo, se a indemnização sanciona a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não pode ser tributada em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

A sentença recorrida que, assim entendeu, deve, por isso, ser mantida.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a FP, dado tratar-se de processo instaurado antes de 1/1/2004.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. – *António Calhau* (relator) – *Brandão de Pinho – Jorge de Sousa.*

Acórdão de 18 de Junho de 2008.

Sumário:

Recurso jurisdicional interposto nos termos do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT (oposição de julgados). Convolação. Competência em razão da hierarquia. Matéria de facto.

Sumário:

I — Não ocorrendo a oposição de julgados pressuposta na admissão de recurso jurisdicional interposto nos termos do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, sendo certo que o recorrente na sua alegação critica a sentença com fundamento em erros de julgamento e o valor da causa excede a alçada do tribunal "a quo", importa convolar esse recurso para recurso interposto ao abrigo do n.º 1 do mesmo normativo (artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT).

II — A secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recursos de decisões dos TT de 1.ª instância que não tenham como fundamento exclusivo matéria de direito- artigos 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT.

III — O recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito quando o recorrente invoca matéria de facto alheia à factualidade dada por provada na sentença recorrida.

Processo n.º 1145/06-30.
Recorrente: Ricardo José Carvalho Mendes de Vasconcelos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A…, identificado nos autos, impugnou judicialmente junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, a liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios no montante global de 324 719$00.

O Mm. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, alegando que a referida decisão está em oposição com quatro sentenças de tribunais de 1ª Instância, que identificou.

Fundamentou o recurso no artº 280º, n.º 5 do CPPT e, como tal, foi admitido.

A recorrente apresentou as respectivas alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 - O ora Rte, para fazer a prova de que realizava de deslocações mensais (6 dias em cada mês) às diversas obras da empresa em curso no país, a cargo do departamento de que era responsável, arrolou 5 testemunhas, colegas e trabalhadores de outros serviços do Impugnante, em situação idêntica;

2 - O Mº Juiz a quo, entendendo que só os boletins de itinerário fariam a prova das deslocações, considerou dispor o processo de todos os elementos para decidir, prescindindo da prova testemunhal arrolada pelo Rte, pessoas que, ao tempo, tinham sido também trabalhadores da B..., S. A, e tinham vivido situação idêntica à do Rte (estiveram deslocados e receberam por isso ajudas de custo para a alimentação e alojamento em termos idênticos ao Rte), podendo confirmar os factos alegados e esclarecer o tribunal, violando o disposto no artº 134º n.º 1 do Cód. Proc. Tributário em vigor em 1998 (artº 515º, 517º, 519º nºs 1 e 2, 523º do CPC).

3 - A B…, SA não estava vinculada, por lei fiscal ou laboral, ao dever de emitir boletins de itinerário e menos ainda o estava o trabalhador ora Rte; Assim,

4 - Dado que a prova da realização das deslocações se poderia fazer por quaisquer meios idóneos, não sendo imprescindível a apresentação de boletins de itinerário, e tendo o impugnante alegado que recebeu tais quantias para reembolso de despesas com deslocações efectivas ao serviço da empresa, impunha-se ao tribunal a inquirição das testemunhas, pelo que, ao prescindir da inquirição das testemunhas, quando havia ainda questões a esclarecer, o Mº Juiz violou o direito do Rte à defesa e à prova dos factos (artº 132º n.º 1 e 134º n.º 1 do CPT);

5 - A B… -, S. A, é uma empresa que se exerce a actividade de empreitadas de electricidade, montagens de (Centrais Eléctricas, Subestações e linhas de alta tensão e baixa tensão), tem, com frequência, obras espalhadas por todo o país, cuja execução, apoio técnico, direcção e fiscalização carece de pessoal especializado pertencente ao seu quadro efectivo que, quando necessário, desloca dos seus estabelecimentos fixos sitos no Prior Velho e em Lisboa (Caso do Impugnante ora Rte) (vide ponto 3º da petição inicial).

6 - No ano de 1993 o Rte teve que efectuar diversas deslocações a várias obras dispersas pelo país, a cargo do seu departamento (pontos 6º a 12º da petição de impugnação);

7 - A B…, S. A apenas pagava ajudas de custo quando o trabalhador era chamado a exercer as suas funções fora do seu local-base de trabalho (Casal Ribeiro / Lisboa ou Prior Velho) e somente durante o tempo necessário à deslocação na obra em causa.

8.-. O Rte deslocou-se a várias obras para acompanhamento da evolução dos trabalhos, medições e fiscalização, designadamente, sitas em Vila Nova (Central Hidroeléctrica), Pracana (Central Hidroeléctrica), Caldeirão (Central Hidroeléctrica), Sabugueiro (CH), Torrão (Subestação - ampliação), Sines (Subestação), Lindoso (Subestação - remodelação), Recarei (desvio de linha) e Valdigem-Carrapatelo (cabo óptico), enquanto no exercício das suas funções durante o ano de 1993;

9 - As diversas deslocações do Rte ao serviço da B…, SA obrigavam a empresa a compensá-lo pelas despesas de alimentação e alojamento suportadas nos diversos locais onde os trabalhos decorriam, nos termos do disposto nas cláusulas 25ª, 26ª e 27ª do Contrato Colectivo de Trabalho para o sector da Construção Civil, publicado no BTE n.º 11, I Série, de 22/MAR/93 e alteração publicada no BTE n.º 19, 1 Série, de 22/05/89, sendo essa a justificação para o abono das ajudas de custo;

10 - O Rte apenas recebeu 66 dias de ajuda de custo normal (7.100$00/dia de deslocação) num ano com 365 dias, pelo que não tem carácter permanente;

11 - Não eram pagas em todos os dias de calendário visto apenas se referirem a 66 dos 365 do ano de 1993, correspondendo a seis dias de deslocação em cada mês (7.100$00 X 6 dias X 11 meses) no total de 468.600$00.

12 - São genéricos (porque aplicados a todos os trabalhadores na mesma situação) e não comprovados e expressamente impugnados os argumentos aduzidos pela Administração Tributária para sustentar o acto de liquidação adicional de 1998, relativo aos rendimentos de 1993, designadamente,

a)- Tendo as ajudas de custo sido recebidas, embora em todos os meses, mas apenas relativas a 66 dias de deslocação ao serviço da empresa, nada têm de permanentes;

b) - referindo-se apenas a 66 dias do ano de 1993, não são pagas em todos os dias de calendário;

c) - a inclusão nos recibos de ordenados é irrelevante, mostrando apenas a boa fé e transparência de conduta da empresa;

d) - nada na lei impõe à empresa o dever de elaborar boletins de itinerário com discriminação de percursos, dias e tarefas, pelo que, em caso de dúvida, a prova pode realizar-se por qualquer meio idóneo, de entre os quais a prova testemunhal, sendo irrelevante tal alegação;

e) - No caso do Rte apenas aparecem sob uma designação, sendo irrelevante, uma vez que importante para a integração no conceito de retribuição, seria o facto de se tratar de ajudas de custo para compensar despesas com deslocações não realizadas, o que não era o caso e por isso a Administração Tributária nem sequer alegou o facto, esse sim, determinante caso fosse comprovado;

f) No caso concreto (468.600$00 de ajudas de custo recebidas durante todo o ano de 1993 para uma remuneração global de 4.726.591$00) nada têm de elevado relativamente à remuneração base. Assim,

13 - Estamos perante um falso silogismo em que as premissas, para além de não corresponderem à verdade, não podem conduzir à conclusão a que chegou a Administração Fiscal quanto a legalidade da liquidação adicional do rendimento de 1993. Deste modo,

14 - Ao invocar apenas argumentos genéricos (vide Informação de 28/OUT/1998 remetida ipsis verbis a todos os trabalhadores da B…, S. A. alvo de liquidação adicional do IRS/93) e irrelevantes para integrar as ajudas de custo no conceito de retribuição e fundamentar desse modo o acto de liquidação adicional do IRS/93 do Rte, quando devia ter alegado factos que esclarecessem concretamente (designadamente, se houve ou não deslocações que justificassem o abono das ajudas de custo) a motivação do acto, a AT violou o disposto no artº 123º n.º 1 alínea d), artº 124º n.º 1 alínea a) e artº 125º nºs 1 e 2 do Código do Procedimento Administrativo, artº 121º do CPT e / ou artº 100º n.º 1 do CPPT, por obscuridade e insuficiência, ferindo-o de falta de fundamentação.

15 - A Administração Fiscal estava vinculada à descoberta da verdade material (Ac. STA, de 16.01.80, Rec n.º 1465) e, por conseguinte, obrigada a alegar e provar que as ajudas de custo recebidas pelo Impugnante, ora Rte, não correspondiam a deslocações efectivamente realizadas ao serviço da empresa e que os montantes por ele recebidos a título de ajudas de custo não visavam o reembolso de despesas com alimentação e alojamento realizadas nos locais das obras (artºs 580º e 740º n.º 1 da LGT), o que não fez;

16 - A AT, para tributar em IRS os montantes recebidos pelo Impugnante a título de ajudas de custo em 1993, estava obrigada a demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para atribuição desses montantes a tal título, o que não conseguiu, sendo irrelevante a falta de discriminação dos percursos visto a sua elaboração não ser imprescindível para a conclusão de que tais montantes não integram o conceito de remuneração para efeitos de tributação em IRS [CIRS, artº 2 n.º 3 alínea e) e 6)], atento o facto de a prova se poder fazer por qualquer meio idóneo incluindo a prova testemunhal de que o Mº Juiz a quo prescindiu indevidamente;

17- Não tendo a AT

- alegado nem provado que o Rte não trabalhou, na situação de deslocado sem regresso diário à residência, nas obras da empresa dispersas pelo país a cargo do departamento do Impugnante;

- Nem tido em conta que as ajudas de custo apenas eram recebidas quando se verificava efectiva deslocação de um qualquer trabalhador do Prior Velho ou da Casal Ribeiro / Lisboa para o local da obra a cargo da empresa;

- E menos ainda que tais montantes visavam o reembolso das despesas directamente impostas pela deslocação sem regresso diário à residência (alimentação e alojamento no local da obra);

- Nem ainda que a eventual omissão de retenção na fonte é imputável à B…, S. A, Estamos perante o vício de violação de lei por erro de facto sobre os pressupostos

18 - Não tendo a AT considerado

- que as ajudas de custo apenas eram pagas quando havia deslocação efectiva do Rte do Estabelecimento da Av. Casal Ribeiro em Lisboa para os locais das obras em curso,

- tais montantes apenas eram recebidos durante os períodos de deslocação a obras da empresa a cargo do departamento do Rte;

- os referidos montantes não excederam as despesas normais,

- são inferiores aos montantes mínimos atribuídos aos funcionários públicos,

Estamos perante erro de direito sobre os pressupostos do acto de liquidação [CCTV, Clª 32ª n.º 2 alínea b); artº 87º do Dec. -Lei n.º 49.408, artº 2º n.º 3, alínea e) e 6 do CIRS e Portarias n.º 1.1 64-A/92, de 18/DEZ e n.º 213/93, de 22/FEVJ;

19 - Não tendo a AT considerado o facto de

- os montantes recebidos a título de ajudas de custo (7.100$00 /dia de deslocação) se destinarem a reembolso de alimentação e alojamento no local da obra;

- não excederem as despesas normais,

- nem ultrapassarem os limites legais [8.300$00/ dia em Portugal para os funcionários públicos - Portaria n.º 213/93, de 22/FEV, artº 2º n.º 3 alínea e) do CIRS],

Estamos perante errónea qualificação dos montantes recebidos a título de ajudas de custo como remuneração para efeitos de IRS, porquanto isentos de tributação.

19 - Estamos perante errónea quantificação dos rendimentos uma vez que a AT pretende adicionar

- pretende adicionar ao ano de 1993 os montantes recebidos a título de ajudas de custo, quantias que, tendo carácter meramente compensatório (reembolso de despesas de alimentação e alojamento), estão isentas de tributação por não excederem os limites legais [artº 2º n.º 3 alínea e) do CIRS e artº 120º alínea a) do CPT], nem as despesas normais (artº 87º do Dec-Lei n.º 49.408);

- Juros compensatórios inexigíveis visto não ser imputável ao Rte o eventual atraso no pagamento, uma vez que só a B…, S. A era a responsável pelas retenções do IRS e entrega ao Fisco.

20 - O Mº Juiz pretendeu aplicar a um acto emitido em 1998 legislação cuja vigência se terá iniciado apenas em 01/JAN/99 (artº 77º da LGT - L 398/98, de 17/DEZ) à revelia do disposto no artº 12º n.º 1 do Cód. Civil.

21 - A sentença decidiu, em matéria de facto e de direito totalmente similar à pretensão deduzida pelo Impugnante, em total oposição sentenças sobre matéria idêntica (vide sentença nos proc. n.º 55/00, 2º Juízo do TAF LISBOA, 5ª UO; 194/2001, TAF Almada; 62/2000, 2ª Secção, 2º Juízo e 61/2002, 1ª Secção, 2º Juízo, ambas do Trib. Tributário 1ª Instância de Lisboa) que se anexaram.

2 - Não foram apresentadas contra alegações.

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

"1. O recurso da sentença foi interposto com fundamento em oposição de julgados (art. 280º n.º 5 CPPT; requerimento fls.97).

Os requisitos deste recurso são idênticos aos do recurso, interposto de acórdão, com fundamento em oposição de julgados, exigindo-se:

-identidade da questão de direito

-ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica

-soluções jurídicas opostas

(art. 284º CPPT; art.30º alínea b) e b') ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril; cfr.Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 Volume II p.765).

No caso sub judicio as alegações são absolutamente omissas quanto à demonstração da verificação dos pressupostos da oposição de julgados (a qual não carece de alegação preliminar de 1ºgrau - art. 284º n.º 3 CPPT); alheando-se dessa incumbência, o recorrente crítica a sentença com fundamento em erros de julgamento em matéria de facto e de direito.

Neste contexto justifica-se a convolação do recurso interposto com fundamento em oposição de julgados em recurso interposto com fundamento em erro de julgamento (art. 280º n.º 1 CPPT)

2. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º nº3 CPC/art.2º alínea e) CPPT).

Ao longo das extensas conclusões o recorrente enuncia variados factos não contemplados no probatório, visando contrariar o juízo conclusivo fáctico expresso na sentença, segundo o qual as verbas controvertidas não se destinavam a compensar ou reembolsar despesas suportadas pelo trabalhador por deslocações ao serviço da sua entidade patronal, consequentemente não assumindo a natureza de ajudas de custo.

3. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Sul-secção de Contencioso Tributário (arts. 21º nº4, 32º n.º 1 al.b) e 41º n.º 1 alínea a) ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril; art. 280º n.º 1 CPPT)

3.O interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art. 18º n.º 2 CPPT)."

4 - Da questão prévia suscitada no precedente parecer foram notificadas as partes, (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, o recorrente nos termos que constam de fls. 274 a 276, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais e em que conclui pela competência deste Supremo Tribunal para o conhecimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5 - Na sentença recorrida, fixou a seguinte matéria de facto:

1) Na sequência de uma fiscalização realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária à sociedade "B…", S.A., verificou-se que ao impugnante, trabalhador por conta de outrem do quadro daquela empresa, foram pagos, a título de ajudas de custo, 468.600$00, assumindo este valor, contudo, a natureza de complemento de remuneração.

2) A entidade pagadora não efectuou retenção na fonte sobre o valor supra referido, nem o fez constar da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art. 114.º do CIRS, dado que não a entregou os serviços competentes efectuaram a liquidação ora impugnada (vd. fl. 21 dos presentes autos).

3) Como se refere a fls. 40 dos presentes autos, o valor ora em causa deveria "estar suportado em boletins itinerários que referissem os dias das deslocações, o número de Kms percorridos, a hora de início e fim do serviço e menção do serviço realizado. Só o boletim elaborado dentro dos preceitos legais poderá ser documento considerado para aqueles fins [i.e., para provar que se trata de ajudas de custo]."

4) O ora impugnante deduziu a presente impugnação em 27/4/1999.

6.1.- Sendo de conhecimento oficioso (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT) e prioritário (artigo 13.º do CPTA), importará desde já apreciar a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, suscitada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer de fls. 265 e seguinte.

Para tanto, começa aquele magistrado por defender que, em suma, o recorrente nada tendo alegado para demonstrar a verificação dos pressupostos da oposição de julgados e apenas criticado a sentença com fundamento em erros de julgamento em matéria de facto e de direito, se justificaria a convolação do recurso interposto em recurso interposto com fundamento em erro de julgamento

Vejamos esta questão.

6.2.-Como primeira nota, cumpre realçar que o recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos nos artigos 280.º a 283.º do CPPT, e não a prevista no 284.º-vide, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 764.

Sendo assim, sobre o recorrente não impendia o dever de apresentar uma alegação autónoma tendente a demonstrar a existência de oposição entre os acórdão recorridos (artigo 284.º, n.º 4 do CPPT), desde logo porque, na situação "sub judicio", não estavam em causa acórdãos, mas sim sentenças proferidas nos tribunais tributários.

Todavia, isso não significa que na alegação apresentada o recorrente se devia alhear da necessidade de aduzir uma argumentação demonstrativa da existência de oposição entre a sentença recorrida e as que indicou como perfilhando uma solução oposta quanto à mesma questão fundamental de direito.

De facto, a concreta delimitação do fundamento de direito que obteve diferentes soluções nas decisões em confronto constitui pressuposto essencial para a admissibilidade do recurso interposto com base no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.

Para tanto, o contributo do recorrente no sentido dessa demonstração se apresenta de particular relevância, mas não imprescindível, desde logo porque no caso a lei não prevê o efeito preclusivo estabelecido no n.º 4 do artigo 284.º do CPPT, relativamente ao recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

Sendo assim, não obstante a ausência dessa alegação do recorrente demonstrativa da existência de oposição, importa que este Supremo Tribunal, em momento prévio à apreciação do mérito substantivo do recurso, indague se no caso "sub judicio", ocorre a oposição de julgados invocada para legitimar a interposição do recurso à luz do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, sendo certo que a decisão que admitiu o recurso não vincula o tribunal superior (artigo 287.º, n.º 4 do CPC).

Ora, não cremos que tal se verifique.

Na verdade, a sentença recorrida apreciou e decidiu três questões jurídicas, a saber: a fundamentação da liquidação, concluindo pela sua suficiência; o carácter remuneratório ou compensatório dos montantes auferidos pelo ora recorrente da sua entidade patronal a título de ajudas de custo, concluindo no primeiro sentido; juros indemnizatórios invocados, em que se concluiu não serem devidos (i), ii), e iii) da sentença a fls. 86 e seguintes).

Analisando agora as sentenças que se encontram juntas aos autos e a respeito das quais se alega terem perfilhado soluções opostas quanto ao mesmo fundamento de direito (fls. 99 e seguintes), constata-se que no que concerne à fundamentação da liquidação apenas uma das decisões a decidiu e fê-lo de forma concordante com a sentença sob recurso, sendo que a questão dos juros indemnizatórios não foi conhecida em qualquer das decisões.

Resta, então, como única questão susceptível de fundamentar a admissibilidade do recurso a do carácter remuneratório ou compensatório das quantias auferidas a título de ajudas de custo, a propósito da qual, na realidade, as sentenças invocadas em oposição decidiram de forma divergente em relação à sentença recorrida.

Todavia, ainda aqui não se verifica uma verdadeira oposição de julgados que releve para efeito do disposto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.

Com efeito, as sentenças em causa tiveram como suporte matéria de facto muito mais detalhada a respeito das circunstâncias em que se realizavam as deslocações em serviço que teriam justificado o abono das ajudas de custo, o que tudo foi ponderado nas decisões proferidas.

E só assim se compreende que o recorrente tenha levado ás conclusões 1 a 12 matéria de facto não assente na sentença recorrida, a qual foi valorada nas outras sentenças, e se insurja contra o facto do tribunal "a quo" ter prescindido do depoimento das testemunhas que arrolara.

Como assim, sendo certo que não ocorre oposição de julgados quando as diferentes soluções jurídicas tenham como suporte um diverso enquadramento factual, não se admite o recurso interposto com base no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT - artigo 867.º, n.º 4 do CPC.

No entanto, como defende o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer de fls. 265, tendo o recorrente na sua alegação de recurso criticado a sentença com fundamento em erros de julgamento em matéria de facto e de direito, convola-se o recurso interposto para recurso interposto com fundamento no n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, tanto mais que o valor da causa admite esse recurso (n.º 4 do mesmo diploma).

6.3 - Aqui chegados, defende ainda aquele magistrado que o recurso ora admitido, por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, não será da competência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

É um facto que a lei reservou claramente a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos tribunais de 1.ª instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Vejamos.

O artigo 26.º, alínea b), do ETAF de 2002 estabelece que compete à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma atribui competência aos Tribunais Centrais Administrativos para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do artigo 26.º.

Em consonância com esta norma, o artigo 280.º do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito da decisão final (artigo 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

6.4..-Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporta da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida e que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir da questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é a solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquela norma, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados e que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para o julgamento da causa; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entenda adequada.

5.2.- Acontece que, no caso "sub judicio", a recorrente invoca nas conclusões 5 a 12 como fundamento da sua pretensão factos que não encontram suporte na factualidade dada como provada na sentença recorrida e que, em abstracto, não são indiferentes ao julgamento da causa, antes visam, como assinala o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, "-*contrariar o juízo conclusivo fáctico expresso na sentença, segundo o qual as verbas controvertidas não se destinavam a compensar ou reembolsar despesas suportadas pelo trabalhador por deslocações ao serviço da sua entidade patronal, consequentemente não assumindo a natureza de ajudas de custo.*

Conclusões essas que são do seguinte teor:

5 - A B…, S. A, é uma empresa que exerce a actividade de empreitadas de electricidade, montagens de (Centrais Eléctricas, Subestações e) linhas de alta tensão e baixa tensão), tem, com frequência, obras espalhadas por todo o país, cuja execução, apoio técnico, direcção e fiscalização carece de pessoal especializado pertencente ao seu quadro efectivo que, quando necessário, desloca dos seus estabelecimentos fixos sitos no Prior Velho e em Lisboa (Caso do Impugnante ora Rte) (vide ponto 3º da petição inicial).

6 - No ano de 1993 o Rte teve que efectuar diversas deslocações a várias obras dispersas pelo país, a cargo do seu departamento (pontos 6º a 12º da petição de impugnação);

7 - A B…, S. A apenas pagava ajudas de custo quando o trabalhador era chamado a exercer as suas funções fora do seu local-base de trabalho (Casal Ribeiro / Lisboa ou Prior Velho) e somente durante o tempo necessário à deslocação na obra em causa.

8.-. O Rte deslocou-se a várias obras para acompanhamento da evolução dos trabalhos, medições e fiscalização, designadamente, sitas em Vila Nova (Central Hidroeléctrica), Pracana (Central Hidroeléctrica), Caldeirão (Central Hidroeléctrica), Sabugueiro (CH), Torrão (Subestação - ampliação), Sines (Subestação), Lindoso (Subestação - remodelação), Recarei (desvio de linha) e Valdigem-Carrapatelo (cabo óptico), enquanto no exercício das suas funções durante o ano de 1993;

9 - As diversas deslocações do Rte ao serviço da B…, SA obrigavam a empresa a compensá-lo pelas despesas de alimentação e alojamento suportadas nos diversos locais onde os trabalhos decorriam, nos termos do disposto nas cláusulas 25ª, 26ª e 27ª do Contrato Colectivo de Trabalho para o sector

da Construção Civil, publicado no BTE n.º 11, I Série, de 22/MAR/93 e alteração publicada no BTE n.º 19, 1 Série, de 22/05/89, sendo essa a justificação para o abono das ajudas de custo;

10 - O Rte apenas recebeu 66 dias de ajuda de custo normal (7.100$00 / dia de deslocação) num ano com 365 dias, pelo que não tem carácter permanente;

11 - Não eram pagas em todos os dias de calendário visto apenas se referirem a 66 dos 365 do ano de 1993, correspondendo a seis dias de deslocação em cada mês (7.100$00 X 6 dias X 11 meses) no total de 468.600$00.

12 - São genéricos (porque aplicados a todos os trabalhadores na mesma situação) e não comprovados e expressamente impugnados os argumentos aduzidos pela Administração Tributária para sustentar o acto de liquidação adicional de 1998, relativo aos rendimentos de 1993, designadamente,

a)- Tendo as ajudas de custo sido recebidas, embora em todos os meses, mas apenas relativas a 66 dias de deslocação ao serviço da empresa, nada têm de permanentes;

b) - referindo-se apenas a 66 dias do ano de 1993, não são pagas em todos os dias de calendário;

c) - a inclusão nos recibos de ordenados é irrelevante, mostrando apenas a boa fé e transparência de conduta da empresa;

d) - nada na lei impõe à empresa o dever de elaborar boletins de itinerário com discriminação de percursos, dias e tarefas, pelo que, em caso de dúvida, a prova pode realizar-se por qualquer meio idóneo, de entre os quais a prova testemunhal, sendo irrelevante tal alegação;

e) - No caso do Rte apenas aparecem sob uma designação, sendo irrelevante, uma vez que importante para a integração no conceito de retribuição, seria o facto de se tratar de ajudas de custo para compensar despesas com deslocações não realizadas, o que não era o caso e por isso a Administração Tributária nem sequer alegou o facto, esse sim, determinante caso fosse comprovado;

f)-No caso concreto (468.600$00 de ajudas de custo recebidas durante todo o ano de 1993 para uma remuneração global de 4.726.591$00) nada têm de elevado relativamente à remuneração base. Assim,

5.3.- Sendo assim, como é, alicerçando-se o recurso na ocorrência de factos não julgados como provados na sentença, impõe-se concluir que não tem fundamento exclusivo matéria de direito, donde que este Supremo Tribunal seja hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (artigos 26.º, alínea b) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

Termos em que se acorda convolar o recurso interposto nos termos do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT para recurso interposto ao abrigo do n.º 1 do mesmo dispositivo legal e julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer desse recurso, declarando competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário) – (cfr. art. 18.º, n.º 3 do CPPT), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 2 unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Despacho de reversão. Impugnação. Convolação. Intempestividade.

Sumário:

I — É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artº 276º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento no não exercício da gerência de facto ou de direito da sociedade originária devedora, na inexistência de culpa na insuficiência do património desta e não lhe ser imputável a falta de pagamento da obrigação tributária, fundamento este que se enquadra na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

II — Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, só é possível a convolação se a petição inicial tiver sido apresentada no prazo da oposição.

Processo n.º 123/08-30.
Recorrente: António Augusto Pinto da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – António Augusto Pinto da Silva, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduzira contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que, contra si, mandou reverter a execução originariamente instaurada contra a sociedade "Covisarlusa, Construção Civil, Lda", para cobrança de IVA, respectivas coimas e despesas, relativo ao ano de 1998 e 1999, no valor de € 15.177,78, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª- Os fundamentos para a oposição à execução fiscal são aqueles que taxativamente se encontram enumerados no art.º 204º do CPPT.

2ª- Enquanto que os fundamentos para a impugnação do acto tributário se encontram referidos apenas a título exemplificativo pelo art.º 99º do CPPT, podendo servir de base à mesma qualquer ilegalidade.

3ª- A Reversão efectuada em processo de execução contra o responsável tributário subsidiário constitui facto tributário susceptível de impugnação com fundamento na sua ilegalidade, designadamente por não se mostrarem verificados os pressupostos que determinam a reversão da execução e a que alude o artigo 24º da LGT.

4ª- A impugnação da reversão operada em execução fiscal não constitui fundamento à oposição, destina-se a reagir contra o facto que deu origem ou fundamento ao título executivo e não encontra fundamento em nenhuma das previsões constantes do art.º 204º do CPPT.

5ª- No caso dos autos, ao contrário do entendimento sustentado pela decisão recorrida, não se verifica a existência de qualquer irregularidade do título nem a ilegitimidade do Recorrente face ao título executivo, uma vez que este se encontra conforme à decisão de reversão. O Recorrente pretendeu reagir contra o acto de reversão, por entender que o mesmo é ilegal por não se mostrarem verificados os pressupostos fixados pelo artigo 24º/nº 1 da LGT, o que constitui fundamento de impugnação nos termos do art.º 99º do CPPT e não um fundamento de oposição à execução.

6ª- Em face do exposto, a decisão recorrida efectuou uma errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 99º e 204º do CPPT, pois como se deixou alegado, não se verifica a existência de erro na forma de processo empregue pelo Recorrente nem, consequentemente, da nulidade declarada pelo Tribunal *"ad quo"*, motivo pelo qual os autos deveriam ter prosseguido para conhecimento e decisão a proferir sobre o mérito.

7ª- Porque assim não sucedeu, o Mmº Juiz "ad quo" decidiu erradamente, decisão que causa agravo ao Recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber qual o meio processual adequado para reagir contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças que ordenou a reversão da execução fiscal contra o gerente da sociedade executada, na sua qualidade de responsável subsidiário.

Entendeu o Tribunal recorrido que era a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial, "atendendo, por um lado, à proibição da prática de actos inúteis (art. 137º do CPC) e, por outro lado, que o pedido formulado nestes autos é consentâneo com um processo de oposição e não de impugnação".

Por sua vez, alega o recorrente que, "ao contrário do entendimento sustentado pela decisão recorrida, não se verifica a existência de qualquer irregularidade do título nem a ilegitimidade do Recorrente face ao título executivo, uma vez que este se encontra conforme à decisão de reversão. O Recorrente pretendeu reagir contra o acto de reversão, por entender que o mesmo é ilegal por não se mostrarem verificados os pressupostos fixados pelo artigo 24º/nº 1 da LGT, o que constitui fundamento de impugnação nos termos do art.º 99º do CPPT e não um fundamento de oposição à execução".

Pelo que "em face do exposto, a decisão recorrida efectuou uma errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 99º e 204º do CPPT, pois como se deixou alegado, não se verifica a existência de erro na forma de processo empregue pelo Recorrente nem, consequentemente, da nulidade declarada pelo Tribunal *"ad quo"*, motivo pelo qual os autos deveriam ter prosseguido para conhecimento e decisão a proferir sobre o mérito".

Mas não lhe assiste razão.

3 – Sobre a questão assim suscitada, esta Secção do STA já se debruçou em diversos arestos, nomeadamente no Acórdão de 13/7/05, in rec. n.º 504/05, que passaremos a transcrever, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreve-se, então, neste aresto que o art. 22.º, n.º 4, da L.G.T. estabelece que «as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Para além disso, os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do C.P.P.T..

O processo de impugnação judicial e a oposição à execução fiscal têm campos de aplicação distintos.

O art. 97.º do C.P.P.T. indica os meios processuais judiciais tributários. Nele se indicam vários tipos de processo de impugnação, designadamente:

a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;

c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários;

d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;

e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;

f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;

g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração.

Desta indicação pormenorizada dos tipos de processos de impugnação, conclui-se que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos do tipo dos aqui indicados.

O despacho que decide a reversão em processo de execução fiscal não se engloba em nenhuma destas alíneas, pelo que é de concluir que o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ser discutida contenciosamente a sua legalidade.

Por outro lado, sendo o despacho que decide a reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses neste meio processual.

Entre os meios processuais previstos no C.P.P.T. para os revertidos defenderem o seus interesses no processo de execução fiscal, há dois que seriam potencialmente aplicáveis: a reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T., uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos do revertido, e a oposição à execução fiscal, na medida em que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, pode basear-se em «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título», o que é manifestamente o caso quando está em causa apreciar se o acto que decide a reversão (não o de liquidação) é legal.

Destes dois meios processuais, a oposição à execução fiscal é o único que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime-regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art. 278.º do C.P.P.T., e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212.º e 169.º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código).

Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão.

(Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo: - de 24-1-2001, proferido no recurso n.º 25701; - de 8-2-2001, proferido no recurso n.º 25758, e - de 24-3-2004, proferido no recurso n.º 1844/03.)

Se, eventualmente, os revertidos pretenderem também discutir a legalidade de um acto de liquidação ou outro acto de um dos tipos indicados no art. 97.º como podendo ser objecto de processo de impugnação, poderão também deduzir impugnação.

Mas, cada um destes meios processuais terá de ser utilizado no âmbito do campo de aplicabilidade previsto na lei.

…Examinando as questões colocadas pelo Impugnante constata-se que nenhuma delas pode ser objecto de processo de impugnação judicial, por os actos a que elas se reportam não estarem incluídos na lista de processos de impugnação que consta do art. 97.º, n.º 1, do C.P.P.T.".

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 29/6/05, in rec. n.º 501/05; de 15/2/06, in rec. n.º 1.255/05; de 8/3/06, in rec. n.º 1.294/05; de 5/7/06, in rec. n.º 440/06; de 12/12/06, in rec. n.º 483/06 e de 7/2/07, in rec. n.º 436/06.

Assim, olhando para a petição inicial, logo vemos que o recorrente centra a sua pretensão na sua não responsabilização subsidiária (por não ter sido, no período em causa, gerente de facto ou de direito da sociedade originária devedora), na sua não culpa na insuficiência do património da originária executada e não lhe ser imputável a falta de pagamento da obrigação tributária.

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

Conclui-se, assim, que houve erro na forma de processo, uma vez que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para apreciar a questão suscitada pela impugnante na petição inicial.

4 – Mas, será possível, no caso dos autos, proceder à convolação do processo de impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal?

Dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que "em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei".

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Voltando ao caso vertente, o recorrente foi citado para a execução fiscal em 24/10/06 (vide fls. 4) e a presente petição inicial foi apresentada em 21/12/06 (vide fls. 2), pelo que, nesta data, ia já decorrido o prazo de 30 dias a que alude o artº 203º, n.º 1, alínea a) do CPPT, sendo, assim, intempestiva.

Deste modo, não é possível convolar a impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

IMI. Acto de avaliação. Falta de notificação. Ilegalidade da liquidação.

Sumário:

I — A falta de notificação ao comproprietário do acto de avaliação patrimonial do prédio constitui preterição de formalidade, de que deriva a ilegalidade do respectivo acto de liquidação de imposto municipal sobre imóveis (IMI).

II — Não se verifica a preterição de tal formalidade se a falta de notificação decorre do desconhecimento do comproprietário pela Administração Fiscal, por causa dele não ter procedido à actualização da matriz predial pertinente.

Processo n.º: 221/08-30.
Recorrente: Mário Manuel de Sousa e Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Mário Manuel de Sousa e Silva vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativo a 2003.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Este recurso é interposto da douta sentença proferida nos autos que julgou improcedente a impugnação judicial do agravante;

2. A douta decisão assenta a sua fundamentação no disposto no art. 134º do C.P.P.T., entendendo que "...a presente impugnação não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa.";

3. Para aplicação do direito, releva a matéria de facto apurada nos autos elencada na douta sentença e descriminada, na parte que o agravante entende ser relevante, nesta alegações;

4. A anterior proprietária do imóvel apresentou em 6-1-1992 a declaração modelo 129 para inscrição do prédio na matriz;

5. Em 15-9-1993 e por sentença judicial transitada em julgado, o agravante adquiriu 45/100 avos do prédio referido nos autos;

6. Em 5-11-1993, o Serviço de Finanças de Paredes remeteu à anterior proprietária o ofício em que comunicava o resultado da avaliação, ofício este que não foi recebido;

7. O agravante nunca teve qualquer intervenção no procedimento administrativo tendente à fixação do valor patrimonial do imóvel;

8. O agravante somente vem a tomar conhecimento do valor tributário fixado no procedimento de avaliação quando é confrontado com a nota de cobrança em apreço e impugnada, continuando a desconhecer o procedimento administrativo que levou àquela fixação;

9. A reclamação graciosa pressupõe sempre a regular intervenção do interessado no mesmo procedimento, o que não foi o caso;

10. O preceituado no art. 134º do CPPT pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso, ou a reacção deste por incorrecção na inscrição matricial do valor patrimonial, o que também não foi o caso;

11. A omissão de notificação em apreço constitui preterição de formalidade essencial e o processo de impugnação é o meio próprio para atacar essa omissão (cf. neste sentido e quanto à omissão da notificação da avaliação nos termos do art. 95º do CIMSISSD, o Ac. STA de 26-02-1997 in www.dgsi.pt e processo n.º 018927)

12. O CIMI não se aplica aos tributos referentes ao ano de 2003;

13. Nesta impugnação judicial está em crise o valor tributável inicial, fixado aquando do pedido de inscrição, e não a sua actualização, essa sim passível de reclamação tal como se encontra estipulada no art. 20º do DL 287/2003.

Termos em que e naqueles que V.Exªs doutamente hão-de suprir deve o recurso merecer provimento, revogando-se desta forma a sentença recorrida, com as legais consequências (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado é de confirmar.

O imposto Municipal sobre Imóveis, e ao contrário do que sustenta o Recorrente, começou a vigorar no próprio ano de 2003: cfr. os artsº 113º do CIMI e 32º do DL 287/2003, de 12.11.

Por outro lado, na data em que a Administração Fiscal fixou o valor patrimonial do prédio em questão, o Recorrente, bem como a sua qualidade de comproprietário daquele prédio, eram desconhecidos de Administração Fiscal porque ele, desrespeitando a regra do artº 14º n.º 1 alínea i) do CCAutárquico, não apresentou, oportunamente, declaração para actualização da matriz quando adquiriu os 45/100 avos do dito prédio; ora, sendo desconhecido da Administração Fiscal por culpa sua, não tinha que intervir no procedimento de fixação do valor patrimonial.

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

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se a liquidação em causa sofre de ilegalidade por falta de notificação do acto de avaliação.

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

1. Em 1992.01.06, a "FUCSIA - CONFECÇÕES DE VESTUÁRIO, Lda." declarou para inscrição na matriz o prédio sito no Lugar de Pias, freguesia de Castelões de Cepeda, concelho de Paredes, ao qual foi atribuído pela repartição finanças, em 1994.01.26, o artigo n. 1546 (Modelo n.º 129) - (cf. fls. 35 a 38 do PA);

2. O Impugnante adquiriu o direito de propriedade em 45% (em compropriedade) do prédio supra identificado, por efeito da sentença do Tribunal Cível da Comarca do Porto - 6.º Juízo, proferida em 14 de Julho de 1993 e transitada em julgado em Setembro do mesmo ano (cf. fls. 27 a 29 dos autos);

3. Ao prédio referido no ponto 1 supra, a AF fixou o valor de "324.000.000$00, notificado à firma atrás identificada em Novembro de 1993 (cf. fls. 48 a 52 do PA);

4. Em 04 de Janeiro de 2006, o ora Impugnante requereu junto do SF de Paredes a liquidação do imposto de "SISA" ou a certificação da ocorrência de caducidade do direito à sua liquidação (cf. fls. 53 e 54 dos autos);

5. Fixando o valor patrimonial do prédio atrás aludido em € 930 876,59, a AF emitiu em nome do ora Impugnante a liquidação n.º 39032532 para pagamento do IMI, relativo ao ano de 2003, no montante de € 7 973,40 (cf. fls. 56 e 57 do PA).

2.2 De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 32.º ("Entrada em vigor") do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, «O CIMI entra em vigor em 1 de Dezembro de 2003 (…)».

E, de acordo com o n.º 1 do artigo 8.º do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), «O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar».

Pelo que não se apresenta com fundamento legal a alegação do ora recorrente, constante da conclusão 12. o recurso, de que «O CIMI não se aplica aos tributos referentes ao ano de 2003».

A sentença recorrida assentou em que a impugnação deduzida pelo ora recorrente, visando a liquidação de imposto municipal sobre imóveis (IMI), com fundamento em lhe não ter sido notificado o acto de fixação do valor patrimonial tomado como base para a liquidação, «não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa», reclamação essa que o artigo 134.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário exige para que se abra ao interessado a via contenciosa.

O recorrente critica esta decisão alegando, essencialmente, que essa exigência legal «pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso».

É certo que o recorrente, não pretendendo invocar, como não invoca, a existência de erro de facto ou de direito na fixação do valor patrimonial, não estava obrigado a requerer segunda avaliação. Esta só é exigida como pressuposto de impugnação judicial do acto de fixação do valor patrimonial. O que bem se compreende, pois o acto que fixa o valor de bens tem natureza pericial, só se justificando a intervenção do juiz quando esgotados os meios administrativos – cf., neste sentido, v. g., o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-1-2008, proferido no recurso n.º 753/07.

No caso, o que vem impugnado não é o acto de avaliação, mas antes o acto de liquidação, com fundamento na preterição de uma formalidade legal ocorrida durante o procedimento avaliativo. O que foi alegado, na petição inicial, foi que o resultado da avaliação não fora notificado, nem ao impugnante, ora recorrente, nem à pessoa colectiva antes proprietária da totalidade do imóvel. Foi com base nesse vício procedimental que o impugnante requereu a anulação do acto de liquidação, inquinado, em seu entender, por aquela omissão.

Não ocorre, todavia, a omissão acusada pelo recorrente.

De acordo com a factualidade fixada, o imóvel foi sujeito a avaliação notificada ao então proprietário inscrito em Novembro de 1993 (ponto 3. da matéria de facto provada). Ao tempo, ainda não existia o imposto municipal sobre imóveis, incidindo sobre o imóvel a contribuição autárquica instituída pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 Novembro. As regras legais a observar eram, consequentemente, as desse Código.

Na vigência do Código da Contribuição Autárquica, os prédios urbanos eram avaliados segundo as correspondentes regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (artigo 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro).

Não há dúvida, como resulta do probatório, que o recorrente era já comproprietário do prédio avaliado à data em que a Administração Fiscal procedeu à notificação do outro comproprietário (…), em Novembro de 1993, pois havia adquirido o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa por sentença proferida em 14/7/1993 pelo 6.º Juízo do Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em Setembro do mesmo ano. E que a notificação a que a Fazenda Pública procedeu do resultado da primeira avaliação na sequência da inscrição na matriz do prédio se não dirigiu ao recorrente mas apenas ao outro comproprietário. Mas tal só terá ocorrido porque, à data, o prédio não se encontraria registado em seu nome e porque o recorrente quando adquiriu 45% do mesmo não terá apresentado qualquer declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz, como, de resto, lhe era imposto pelo artigo 14.º, n.º 1, alínea i), do Código da Contribuição Autárquica.

É certo que, nos termos do n.º 3 deste normativo, a Administração Fiscal procederá oficiosamente à inscrição dos prédios na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no referido n.º 1, mas para tal é preciso que delas tenha conhecimento. E só em 4/1/2006 o recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças de Paredes requerimento para efeitos de liquidação do imposto de sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito à sua liquidação (ponto 4. do probatório).

A notificação foi, de facto, efectuada e teve como destinatário o único proprietário inscrito na matriz à altura e de que a Administração Fiscal tinha conhecimento, ou seja, o outro actual comproprietário. A Administração desconhecia que também o ora recorrente era comproprietário do imóvel, não estando, consequentemente, obrigada a transmitir-lhe o resultado dessa avaliação.

Cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 16-1-2008, proferido no recurso n.º 755/07, em tudo semelhante ao presente, e que se tem vindo a seguir de muito perto.

Como assim, e em resposta ao thema decidendum, estamos a concluir que a liquidação em causa não sofre de ilegalidade por falta de notificação do acto de avaliação.

Razão por que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser mantida a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir que a falta de notificação ao comproprietário do acto de avaliação patrimonial do prédio constitui preterição de formalidade, de que deriva a ilegalidade do respectivo acto de liquidação de imposto municipal sobre imóveis (IMI).

Não se verifica a preterição de tal formalidade se a falta de notificação decorre do desconhecimento do comproprietário pela Administração Fiscal, por causa dele não ter procedido à actualização da matriz predial pertinente.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

IRS. Periodização do lucro tributável. Princípio da especialização dos exercícios. Custos de exercícios anteriores. Imputação ao exercício. Princípio da justiça.

Sumário:

I — Em matéria de custos, o princípio da especialização dos exercícios – artigo 18.º do CIRC – traduz-se na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis.

II — Não põe em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

III — Tal postulado é exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 50.º da LGT.

IV — Para efeitos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, "as componentes positivas ou negativas" não são "imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas" quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar.

Processo nº: 291/08-30.
Recorrente: Banco Santander Totta, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Banco Santander Totta, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, na medida em que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRC, do exercício de 1999, "quanto à correcção à matéria colectável referente aos juros do crédito vencido".

Fundamentou-se a decisão, no ponto, em que, dado o princípio da especialização dos exercícios e o disposto no artigo 18.º, n.º 2, do CIRC, os custos decorrentes da regularização em causa eram conhecidos da impugnante e não eram imprevisíveis – antes, devidos a deficiências do sistema informático que utilizava -, sendo que não se mostra violado, no caso, o princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real, já que "a impugnante foi tributada, nos anos a que pretendia ver imputados os custos objecto de correcção, de acordo com os valores por si declarados", tendo ao seu dispor, em caso de erro, "os mecanismos de correcção previstos nas leis tributárias, nomeadamente a reclamação graciosa ou a impugnação judicial", devendo, assim, "ter diligenciado no sentido de proceder à correcta identificação dos seus rendimentos quanto aos anos a que os mesmos se referem, podendo fazê-lo até que se verificasse a consolidação da situação jurídica dos mesmos".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª A decisão sob recurso determinou a improcedência da impugnação deduzida pelo ora Recorrente, na parcela referente aos juros de crédito vencido a abater nos exercícios de 1994 a 1996 só regularizada em 1999, porquanto, em síntese, tal procedimento viola o princípio da especialização dos exercícios, não cabendo a situação no regime excepcional previsto no artigo 18. °, n. ° 2 do Código do IRC.

2.ª Ao contrário do entendimento presente na decisão sob recurso, a correcção em causa é enquadrável na situação prevista na referida norma, porquanto o facto em que se suportou a regularização (conhecimento do registo contabilístico indevido dos juros) só foi conhecido no momento em que se procedeu à implementação de novo sistema informático do Recorrente, sendo até aquela data (1999) manifestamente indetectável.

3.ª Acresce que aplicação do disposto na referida norma do Código do IRC, nos termos em que a mesma é efectuada pela administração tributária e o Tribunal a quo, viola manifestamente, e desde logo, o princípio da justiça, previsto no artigo 55. ° da LGT e no artigo 266. °, n. ° 2 da CRP;

3.ª Com efeito, quer a jurisprudência, quer a doutrina têm defendido que, para além da situação prevista no artigo 18. ° do Código do IRC em que o custo terá de ser imprevisível ou manifestamente desconhecido do contribuinte para que o princípio da especialização dos exercícios ceda, tal também deverá ocorrer se o Recorrente não beneficiou com o diferimento da relevação fiscal daquele, bem como

quando a não contabilização do custo no exercício correcto não resultou de uma omissão voluntária ou intencional, isto por força da necessidade de compatibilizar este princípio com o da justiça;

4.ª Ora, no presente caso e como o próprio Tribunal a quo reconhece, o Recorrente não cometeu a omissão de contabilização de forma voluntária, tendo a mesma resultado de problema no programa informático utilizado aquando da verificação dos factos;

5.ª Estando igualmente assente de que o Recorrente não beneficiou com a omissão face à evolução das taxas aplicáveis em sede de IRC nos diversos exercícios afectados pelo erro;

6.ª Sendo assim evidente que, na situação concreta do Recorrente, o princípio da especialização dos exercícios deverá ceder perante a flagrante injustiça resultante da não correcção da tributação excessiva verificada nos exercícios em que os referidos custos deveriam ter sido imputados;

7.ª A correcção em causa viola, igualmente, o princípio da proporcionalidade, igualmente previsto no artigo 55. ° da LGT e no artigo 266. °, n. ° 2, da CRP, na medida em que a correcção implica uma vantagem patrimonial excessiva a favor da administração tributária;

8.ª Com efeito, não sendo possível ao ora Recorrente corrigir o erro reportado aos exercícios de 1994 a 1996, a administração tributária terá recebido imposto a que efectivamente não tinha direito, cabendo ao contribuinte suportar imposto que não era devido;

9.ª De facto, não estando em causa a obtenção de um imposto devido aos Cofres da Fazenda Pública, tendo em conta que o objectivo do contribuinte é apenas o de reaver imposto indevidamente pago, não se verifica sequer qualquer interesse público na actuação da administração fiscal, interesse que deveria ser o objectivo primordial da administração pública, pelo que a correcção encontra-se marcada pelo vício de violação de lei, por ser contrária do princípio da proporcionalidade, enquanto vertente do princípio da justiça;

10.ª Por fim, refira-se que a correcção efectuada pela administração tributária é, também, violadora do princípio da tributação pelo lucro real, consagrada no artigo 104. °, n. ° 2 da CRP, porquanto leva à desconsideração da situação patrimonial efectiva do Recorrente, na medida em que não atende ao impacto que a tributação do sujeito passivo num determinado exercício poderá ter sobre os exercícios subsequentes;

11.° Com efeito, nos exercícios de 1994 a 1996 o contribuinte não foi tributado com base no seu lucro real, na medida em que não foram levados em conta um conjunto de custos que, por deficiência informática, deixaram de ser contabilizados, apenas tendo sido possível ao contribuinte corrigir a situação quando se apercebeu da sua existência, em 1999;

12.ª Assim sendo, só através da actuação do Recorrente, ao regularizar no exercício de 1999 os custos incorridos nos anos de 1994 a 1996, é que se conseguiu respeitar devidamente a compatibilização entre o princípio da especialização dos exercícios e os princípios da justiça, da proporcionalidade e da tributação pelo lucro real, pelo que a correcção da administração tributária, é, reitera-se, manifestamente ilegal por vício de violação de lei;

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da confirmação do julgado, pois, "para efeitos do artigo 18.º do CIRC, as «componentes positivas ou negativas» não são «impossíveis ou manifestamente desconhecidas» quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro do próprio contribuinte, como foi o caso; é que a norma há-de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e/ou desconhecimento, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que o contribuinte não pode controlar, já que, de outro modo, defraudar-se-ia a lei".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção por parte da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da DGCI, ao exercício de 1999, que originou as liquidação de IRC n.° 2001 8310009944 - Doc. Fls. 62 e 65 dos autos.

2) Posteriormente à dedução da presente impugnação foi informado pela Administração Tributária que procedeu à revisão oficiosa relativamente à desconsideração dos prejuízos fiscais de anos anteriores e quanto ao montante considerado na liquidação correspondente à tributação autónoma de € 104.471,28 para € 62.682,72. -Doc. Fls. 1 do PAT.

3) A Administração Tributária não aceitou custos no montante de 109.708.655$00 resultante da anulação de juros de contas correntes, debitados pela impugnante a clientes seus que já tinham encerrado as contas, mensualizados na conta 512203 que apresentava saldos reportados aos exercícios de 1994 a 1996, regularizados apenas no exercício de 1999.- Doc. Fls. 85 dos autos, e depoimento da testemunha Sérgio Pontes, funcionário da R.

4) A administração tributária entendeu que estes custos não seriam de aceitar, por considerar que os juros, relativamente aos quais o Banco procedeu à regularização, eram previsíveis e perfeitamente quantificados em exercícios anteriores, devendo ser imputados ao exercício a que digam respeito. - Doc. Fls. 85 e ss dos autos.

5) A Administração tributária considerou ainda dever ser tributado como despesas confidenciais o montante de 20.944.612$00, à taxa de 60%, por o sujeito passivo não ter apresentado qualquer elemento justificativo do mesmo - Doc. fls. 88.

6) O banco dispõe de uma sucursal financeira exterior na Região Autónoma da Madeira. - Doc. Fls. 73.

Vejamos, pois:

Dispõe o artigo 18.º, n.º 1, do CIRC que "os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios".

Consagra-se, aí, o chamado princípio da especialização dos exercícios, fazendo-se coincidir o exercício com o ano fiscal que, por sua vez, coincide com o ano civil.

Isto por que a actividade comercial, industrial ou agrícola da empresa contribuinte não é, em princípio, limitada no tempo, havendo, pois, que compartimentar este; caso contrário, apurar-se-ia apenas o resultado final da actividade da empresa.

Por outro lado, o lucro tributável exprime-se ou é revelado pelo saldo da conta de resultados do exercício, consistindo na diferença entre todos os proveitos ou ganhos e os custos de determinado exercício.

Ainda, o artigo 20.º alude aos "proveitos ou ganhos" do exercício e, na mesma lógica, o artigo 23.º refere-se aos respectivos "custos ou perdas".

Assim, o princípio da especialização ou autonomia dos exercícios significa que cada ano constitui um exercício e, como tal, tem a sua conta de resultados, que exprime o lucro ou as perdas.

"Para o efeito, os proveitos e custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Esta regra de imputação assenta, portanto, no critério da competência económica dos exercícios em oposição ao denominado critério da competência financeira".

Cfr. DGCI, *CIRC anotado*, 1990, pp. 146-147.

No regime de correspondência do exercício, os proveitos correspondem a todas as entradas efectivas e de capital, e os custos a todas as despesas efectivas e de capital que respeitem ao ciclo económico do respectivo período anual. Os dois pólos deste ciclo são as vendas (prestações de bens ou serviços) que originaram os proveitos e a apropriação dos custos que lhes correspondem.

Cfr. Noel Monteiro, "Regime de Competências do exercício", *in Ciência e Técnica Fiscal* 108 - 231/33, e *A Contabilidade em Face da Lei Fiscal*, vol. 1, pp. 145 e ss.

Há, pois, muitos custos que não são originados, isto é, não provocam desembolso de dinheiro no próprio exercício de que fazem parte mas noutro.

Assim, como é comummente admitido, não é ao exercício em que são efectuados os pagamentos que são de imputar os proveitos ou ganhos mas sim àquele em que as vendas são efectuadas.

As vendas levadas a cabo no período, seja ou não aí cobrado o preço respectivo, são de considerar proveitos do mesmo e, de modo paralelo, são de considerar seus custos o que foi necessário suportar para as realizar, pagos ou não.

O princípio da especialização económica dos exercícios traduz-se justamente em que devem ser considerados como custos de determinado exercício os encargos que economicamente lhe sejam imputáveis, sendo, em consequência, irrelevante o exercício em que se efectua o seu pagamento.

Assim, tal princípio, no seu extremo rigor, leva a que só possam ser imputados a cada ano os proveitos e custos nele verificados, independentemente dos respectivos recebimentos e pagamentos.

O princípio não pode, todavia, ser entendido com uma tal rigidez.

Como logo resulta do próprio texto legal.

Dispõe efectivamente o n.º 2 do predito artigo 18.º que "as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas".

Ao contrário do que pretende a recorrente, não é esse, todavia, o caso dos autos.

Aí, como ela própria reconhece, o diferimento dos custos resultou de erro devido ao seu sistema informático pelo que, como refere a sentença, "*sibi imputet"*.

Pois que erros humanos não são imprevisíveis nem podem ser manifestamente desconhecidos.

Como bem refere o Exmo. Magistrado do Ministério Público, tal n.º 2 não pode cobrir erros contabilísticos ou actos do próprio contribuinte: "a norma há-de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e/ou esse desconhecimento, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que o contribuinte não pode controlar".

Todavia, a predita rigidez ainda por outros caminhos deve ser atenuada.

O que tem tido eco tanto na doutrina como na jurisprudência e, até, na própria administração fiscal.

Na verdade e em idêntica matéria, ainda que respeitante à abolida Contribuição Industrial, onde vigoravam princípios e normas semelhantes, aquela rigidez foi flexibilizada, através do Ofício-Circular C-1/84, de 18 de Junho, consequência do parecer do Centro de Estudos Fiscais publicado *in Ciência*

e Técnica Fiscal 307/309, p. 781 e ss., sobre que recaiu despacho de concordância do Secretário de Estado do Orçamento de 8 de Junho de 1984, acabando o fisco por adoptar, pois, posição mais flexível quanto ao problema.

E, bem assim, a jurisprudência deste STA – cfr. os acórdãos de 13 de Novembro de 1996 – recurso n.º 20.456, de 23 de Fevereiro de 2000 – rec. 24.039 e, mais recentemente, de 25 de Janeiro de 2006, recurso n.º 0830/05.

Assim, sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, exemplificando-se com casos - em que tal se presumiria - como "quando está para acabar ou, para se iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir os prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para reduzir a contribuição industrial" - Cfr. *Ciência e Técnica Fiscal* 349-84 e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *A periodização do lucro tributável*, 1986.

Como, aliás, desenvolvidamente comentam Diogo Leite Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge de Sousa, *in Lei Geral Tributária anotada*, 3.ª edição, pp. 242-243:

Transcorrido "o prazo em que podiam ser efectuadas correcções", "se a administração fiscal tinha razão na correcção que efectuou, o contribuinte, em princípio, teria sido prejudicado pelo seu próprio erro ao declarar a matéria colectável, pois, abatendo um custo no ano seguinte àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente no ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer no ano seguinte e, paralelamente, a administração fiscal não tinha tido qualquer prejuízo, pois recebera no ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir" pois, em tal circunstância, "o contribuinte, que já era o único prejudicado pelo seu erro, veria ainda agravada a sua situação, vendo-se impossibilitado de efectuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. A administração fiscal, assim, reteria em seu poder um imposto a que manifestamente não teria direito".

"Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correcção da matéria colectável em face de uma violação do princípio da especialização dos exercícios) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição, e 50.º da Lei Geral Tributária, para obstar à possibilidade de efectuar a referida correcção.

Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga qualquer vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça.

Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça.

Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na actuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a actividade administrativa ser norteada pela prossecução deste interesse, a administração deveria abster-se de actuar.

Consequentemente, serão de considerar anuláveis, por vício de violação de lei, actos de correcção da matéria tributável que conduzam a situações injustas deste tipo".

Pelo que é de aceitar, para efeitos fiscais, a contabilização efectuada pela contribuinte, já que não vem sequer alegada qualquer das preditas ressalvas.

Nem, assim, se posterga o dito princípio da especialização dos exercícios, que ficaria na disponibilidade do contribuinte, pois se trata de uma evolução positiva e que exclui as referidas omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

Tanto mais que, em princípio, do diferimento da contabilização dos custos só resultaram prejuízos para o contribuinte, pois só viu o lucro tributável desonerado de tais custos em momento posterior àquele em que tal deveria ter ocorrido.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte, única sob recurso, em que não aceitou a correcção à matéria colectável referente aos juros do crédito vencido, que é de aceitar, em tal medida se julgando procedente a impugnação, com a consequente anulação parcial da liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Caducidade da garantia. artigo 183.º-A do CPPT.

Sumário:

A garantia prestada em execução fiscal, e não caducada, de harmonia com o disposto no artigo 183.º-A do CPPT, em 1/1/2007, data em que aquele normativo foi revogado, só poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado quando no processo que a determinou tenha transitado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida, nos termos do n.º 2 do artigo 183.º do CPPT.

Processo n.º 317/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública, inconformada com o despacho do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que deferiu o pedido de declaração de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 1848200401006240 requerido por Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda., dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. Por requerimento de 20/04/2007, o impugnante requereu ao Tribunal de 1.ª instância que declarasse a caducidade da garantia prestada no processo executivo por se mostrar expirado o prazo a que aludia o n.º 1 do art.º 183.º-A do CPPT.

B. A garantia a que se refere o douto despacho sob recurso foi constituída na sequência dos despachos proferidos pelo órgão de execução fiscal em 9/03 e 17/03/2004, tendo a impugnação judicial sido interposta em 15/03/2004.

C. O Mmo. Juiz "a quo" declarou verificada a referida caducidade, por não ter sido proferida decisão em 1.ª instância, por motivo não imputável ao impugnante, no prazo de três anos, contados da "data da apresentação" da impugnação judicial, nos termos previstos no n.º 4 do art.º 183.º-A do CPPT.

D. Ao decidir pelo deferimento do requerimento do impugnante, declarando a "caducidade da garantia" o douto despacho padece de erro de direito por violação de lei, uma vez que à data em que o despacho é proferido o art.º 183.º-A do CPPT já se encontrava revogado, inexistindo assim, em consequência, qualquer fundamento válido para a referida declaração de caducidade.

Contra-alegando, veio a recorrida dizer que:

1. Ao contrário do que pretende fazer crer a Fazenda Pública, o despacho recorrido não padece de qualquer vício – muito menos de violação de lei – devendo, por conseguinte, improceder totalmente o presente recurso.

2. Ao recorrer do despacho que declarou a caducidade da garantia prestada pela MANUEL COELHO BARBOSA, a Fazenda Pública certamente olvidou que a revogação operada pelo artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006 (LOE2007) em nada releva no caso em apreço, pois que o referido normativo apenas dispõe para o futuro e, como tal, só se aplica às garantias que venham a ser apresentadas em processo de execução fiscal a partir de 1.01.2007.

3. Só este entendimento se concilia com a *ratio* do artigo 183.º-A do CPPT que consagra uma verdadeira garantia dos contribuintes, instituída com o fim último de os acautelar e de os proteger da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial.

4. A garantia consagrada no artigo 183.º-A do CPPT é protegida pelo princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança que decorre da própria ideia do Estado de direito democrático, consagrada no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa e pressupõe uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas.

5. Quando a MANUEL COELHO BARBOSA decidiu permitir a constituição de garantia não prescindiu do facto de que o decurso do prazo de três anos sem a prolação de uma sentença sobre a legalidade das liquidações que impugnara conduziria à caducidade da garantia entretanto prestada, confiando assim, legitimamente, na garantia que lhe conferia o artigo 183.º-A do CPPT, e actuando em conformidade, sem nunca alvitrar a possibilidade de ver a mesma ser-lhe abruptamente retirada.

6.Trata-se, com efeito, de uma garantia, de um interesse legítimo que se constituiu a favor da MANUEL COELHO BARBOSA no momento em que foi tomada aquela decisão e constituída a garantia em apreço.

7. Esse interesse legítimo protege-o também o artigo 12.º da LGT que determina que, mesmo as normas que disciplinam o processo e procedimento – como é o caso na norma constante do artigo 183.º-A do CPPT e da respectiva revogação operada pelo artigo 94.º da LOE2007 – só logram uma aplicação imediata, na medida em que não colidam com as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

8. Não poderá deixar de se reconhecer o interesse legítimo constituído a favor da MANUEL COELHO BARBOSA sob pena de violação manifesta do disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT e dos princípios jurídico-constitucionais da segurança jurídica e protecção da confiança.

9. Uma vez que não releva, *in casu*, a revogação operada pelo artigo 94.º da LOE2007, aplica-se, ao caso em apreço, o regime legal da caducidade das garantias previsto no propalado artigo 183.º-A do CPPT.

10. O regime do artigo 183.º-A do CPPT aplica-se indistintamente aos casos em que é prestada voluntariamente uma garantia e àqueles em que é o próprio órgão de execução fiscal quem procede à constituição de uma hipoteca legal sobre os imóveis garantes da execução fiscal, nos termos e ao abrigo do artigo 195.º do CPPT.

11. Resultam verificados, *in casu*, todos os pressupostos de que depende a declaração da caducidade da garantia consagrada no artigo 183.º-A do CPPT pois que a MANUEL COELHO BARBOSA apresentou a impugnação judicial que deu causa aos presentes autos em 15.03.2004 e, em ordem a suspender o processo executivo instaurado pelo Serviço de Finanças de Paredes sob o n.º 1848200401006240, permitiu que, em Abril de 2004, fosse constituída garantia idónea nos termos do artigo 169.º do CPPT, sendo certo que, volvidos mais de três anos, não foi ainda proferida qualquer decisão sobre o mérito da causa.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o despacho recorrido:

«*Pelo requerimento de fls. 297 e 298 dos autos, a Impugnante requereu a declaração de caducidade da garantia prestada no proc. executivo aí identificado.*

Após várias diligências de confirmação, o SF de Paredes informou que a garantia foi efectivamente prestada no âmbito do proc. executivo n.º 18482004010062400 (cf. fls. 333 dos autos).

A impugnante intentou a presente impugnação em 2004.03.15 (cf. fls. 2 dos autos) e não foi ainda proferida decisão em 1.ª Instância, no prazo de 3 anos a contar da sua apresentação, não resultando o atraso a motivo imputável à Impugnante (cf. art.º 183.º-A, n.ºs 1 e 3 do CPPT).

Assim sendo, verifica-se a referida caducidade da garantia prestada no proc. supra referido, o que se declara e defere, para todos os efeitos legalmente previstos – art.º 183.º-A, n.º 4, do CPPT.

Notifique.».

III – Vem o presente recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou verificada a caducidade da garantia prestada pela recorrida ao abrigo do disposto no artigo 183.º-A do CPPT por não ter sido proferida decisão em 1.ª instância, por motivo não imputável ao impugnante, no prazo de três anos, contados desde a data da apresentação da impugnação judicial.

Alega a recorrente Fazenda Pública que tal despacho padece de erro de direito por violação de lei, uma vez que à data em que o despacho foi proferido o citado artigo 183.º-A do CPPT já se encontrava revogado, inexistindo assim qualquer fundamento válido para a referida declaração de caducidade.

Vejamos. Dispunha o artigo 183.º-A do CPPT, aditado ao Código pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e segundo a redacção da Lei n.º 30-13/2002, de 30 de Dezembro, que «*A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª Instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação*».

Porém, tal artigo foi revogado pelo artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a qual, segundo o seu artigo 163.º, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2007.

Assim, à data em que a ora recorrida veio requerer a declaração de caducidade da garantia prestada – 20/4/2007 (v. fls. 297 e 298 dos autos) – já o artigo 183.º-A do CPPT deixara de vigorar.

Daí que, como diz Jorge de Sousa, no seu CPPT anotado e comentado, II volume, em anotação a tal artigo, «*Com a revogação deste artigo, operada pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, deixaram de caducar as garantias prestadas em que não se tivesse completado o prazo necessário para ocorrer a caducidade. Com efeito, está-se perante uma situação jurídica em curso de constituição, pelo que, se no momento da entrada em vigor da lei nova não ocorreu ainda a caducidade, os requisitos para a sua ocorrência não são regulados pela lei nova. No entanto, relativamente às situações em que os*

requisitos para ocorrer a caducidade se preencheram antes da revogação deste artigo, continua a ser possível declarar a caducidade, uma vez que se trata de uma situação jurídica constituída à sombra da lei antiga. Na verdade, como ressalta do texto do n.º 1, a caducidade da garantia é um efeito automático do decurso dos períodos nele referidos sem que seja proferida decisão no processo administrativo ou judicial, limitando-se o tribunal a verificar a caducidade, como se estabelece no n.º 4. Por isso, a intervenção do tribunal é meramente declarativa e não constitutiva».

Assim sendo, revogado o referido artigo 183.º-A do CPPT, o decurso do prazo de três anos nele previsto deixou de ter quaisquer efeitos, pelo que deixou de ser possível decretar a caducidade da garantia pelo decurso desse prazo.

E não se diga, como refere a recorrida, que tal alteração viola o princípio constitucional da protecção da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da CRP.

É que, como o Tribunal Constitucional tem repetidamente afirmado, a alteração legislativa só será inconstitucional, por violação desse princípio, se "atingir de forma inadmissível, intolerável, arbitrária ou desproporcionadamente onerosa aqueles mínimos de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar", pois, se é certo que o princípio da confiança postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, tal princípio, no entanto, reprova apenas "as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosa, com as quais não se poderia moral e razoavelmente contar" – v. ac. do TC n.º 323/2006, de 17 de Maio de 2006.

Ora, não é o que sucede neste caso pois continua a vigorar uma norma como a do n.º 2 do artigo 183.º do CPPT que dispõe que a garantia poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida.

Razão por que o despacho recorrido se não possa, assim, manter.

Na verdade, não tem fundamento legal algum o requerimento apresentado pela ora recorrida em 20/4/2007 ao abrigo do disposto no artigo 183.º-A do CPPT a solicitar a declaração de caducidade da garantia prestada no âmbito do processo executivo instaurado para cobrança das dívidas impugnadas em 15/3/2004.

Com efeito, em face da revogação do citado artigo 183.º-A do CPPT, a partir de 1/1/2007, passou a reger em tal matéria apenas o n.º 2 do artigo 183.º do CPPT, segundo o qual a garantia só poderá ser levantada quando no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida.

E assim, como em 1 de Janeiro de 2007 não havia ainda caducado a garantia prestada, por não terem decorrido até então três anos desde a data de apresentação da respectiva impugnação judicial, o pedido de declaração de caducidade formulado pela ora recorrida só podia ser indeferido por falta de apoio legal.

Neste sentido, veja-se também o acórdão deste Tribunal de 07/05/2008, proferido no recurso n.º 787/07, em que era recorrente a ora recorrida.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido, e, em consequência, julgar não verificada a caducidade da garantia prestada, a qual se mantém válida até que no processo transite decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida, nos termos do n.º 2 do artigo 183.º do CPPT.

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

Lisboa 25 de Junho de 2008. – *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Reclamação de decisão do órgão de execução fiscal. Regime de subida. Constitucionalidade orgânica e material. Sanção pecuniária.

Sumário:

I — Não enferma de inconstitucionalidade orgânica ou material o artigo 278.º do CPPT quando interpretado numa dimensão normativa de acordo com a qual a subida imediata das reclamações não se restringe aos casos taxativamente fixados no seu n.º 3, antes devendo admitir-se sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável.

II — A sanção pecuniária prevista no n.º 6 do artigo 178.º do CPPT não exige para sua aplicação o dolo ou negligência grave postulados pelo artigo 456.º do CPC, bastando para o efeito a mera negligência.

Processo n.º 354/08-30.
Recorrente: Cruz e Companhia, SA.
Recorrido: IFAP - Instituto Financeiro de Agricultura e Pescas, IP.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- "Cruz & Companhia, SA", melhor identificada nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fls. 82 e seguintes, que não conheceu do mérito da reclamação deduzida do despacho proferido pelo Chefe da Repartição do Serviço de Finanças de Tondela, datado de 08/11/07, nos termos do qual foi ordenada a instauração de processo de execução fiscal contra a ora recorrente e consequente citação desta, formulando as seguintes conclusões:

1. A douta sentença recorrida faz uma aplicação da norma contida no art. 278º do Código do Procedimento e Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos seus nºs 3 e 5;

2. A dimensão normativa encontrada e aplicada e referida no ponto anterior padece de inconstitucionalidade orgânica e material;

3. A recorrente alegou fundamentos razoáveis para requerer a subida imediata da reclamação, não havendo qualquer motivo para considerar que agiu de má fé e para a condenar em qualquer sanção pecuniária.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Cruz & Companhia, SA

Objecto do recurso: decisão de não conhecimento de reclamação apresentada contra decisão proferida em processo de execução fiscal pelo CSF Tondela

FUNDAMENTAÇÃO

1. A recorrente não questiona a ausência de invocação de prejuízo irreparável (ou de factos integrantes desse prejuízo irreparável) determinante da recusa de conhecimento do mérito da reclamação antes da penhora e da venda executiva (artº 278º nºs 1 e 3 CPPT).

Este entendimento alinha com doutrina e jurisprudência qualificadas (cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p. 669; acs. STA 7.09.2005 processo n.º 949/05, 8.11.2006 processo n.º 938/06).

2. Inconstitucionalidade orgânica

A norma constante do art. 278º nº3 CPPT (estabelecendo o elenco das ilegalidades susceptíveis de fundamentar prejuízo irreparável) apenas projecta os seus efeitos na subida imediata do processo ao tribunal, não impedindo o seu conhecimento na fase oportuna do processo executivo (após a penhora e venda; pelo que não se vislumbra incompatibilidade com as normas da LGT que garantem o direito de reclamação para o tribunal dos actos lesivos praticados na execução fiscal (arts 95º nºs 1 e 2 al.j) e 103º nº2 LGT)

Assim sendo, não se verifica a alegada inconstitucionalidade orgânica porque o recorrente não invoca nem demonstra em que termos a norma constante do art. 278º nº3 CPPT extravasa o âmbito, sentido e alcance da lei que autorizou o Governo a aprovar o CPPT «no respeito pela compatibilização das suas normas com as da Lei Geral Tributária e regulamentação das disposições da referida lei que dela careçam (art.º 51º alínea c) Lei n.º 87-B/98, 31 Dezembro».

3. Inconstitucionalidade material

«A interpretação correcta do regime de subida previsto neste artigo [art. 278º nº3 CPPT] será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução. Por outro lado, no âmbito da protecção constitucional garantida pelo direito à tutela judicial efectiva não se pode incluir protecção contra os inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela dos direitos» (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p. 667; o autor cita o acórdão STA-secção de Contencioso Tributário 28.09.2006 processo 845/06, onde foi acolhida esta interpretação, perante a invocação de prejuízos irreparáveis, a justificar a subida imediata da reclamação, traduzidos nos transtornos provocados pelo processo, na ofensa ao direito ao bom nome e reputação, à imagem, à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação e à garantia constitucional da tutela judicial efectiva)

4. Sanção pecuniária

A reclamante não invocou com fundamento para a subida imediata da reclamação prejuízo irreparável decorrente da instauração da execução fiscal e subsequente citação; antes a inutilidade da aprecia-

ção provocada pela sua subida diferida, fundamento acolhido largamente na doutrina e jurisprudência (reclamação art. 45º fls.22; Jorge Lopes de Sousa ob.cit p.667; art.734º n.º 2 CPC).

Neste contexto entendemos carecer de fundamento legal a aplicação da sanção pecuniária, por falta de invocação de prejuízo irreparável sem fundamento razoável (art. 278º n.º 6 CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A decisão de não conhecimento imediato do mérito a reclamação deve ser confirmada.

A decisão de condenação da reclamante em sanção pecuniária, por litigância de má fé, deve ser revogada.

4- Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência:

5- A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

A) Contra a Reclamante foi instaurada execução fiscal com o n.º 2704200701014617, no Serviço de Finanças de Tondela, em 2007.11.08, cfr. fls. 1 dos presentes autos;

B) A instauração ocorreu na sequência de solicitação nesse sentido emanada pelo Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP IFAP, IP), instruída com certidão de dívida e respectivos documentos anexos, atestando a referida certidão que a Reclamante é devedora de € 71 292,75€ (64 569,37 + 6 723,38 de juros vencidos) referente"...a subsídio atribuído no âmbito da Ajuda à Destilação de Crise, campanha 2000/2001, quantia que recebeu mas a que não tinha direito por não reunir as condições previstas na legislação aplicável, determinando-se, em consequência a reposição da quantia indevidamente recebida, o que não foi efectuado dentro do prazo legal..." vide fls. 2 a 10;

C) Em 2007.11.08, foi emitido mandado de citação para a execução, como executada, da ora Reclamante, cfr. fls. 11 dos autos;

D) Cumprindo-se o mandado referido em C), a Reclamante foi citada em 2007.11.09, na pessoa da Administradora, Georgina da Silva Cruz dos Santos, vide fls. 12;

E) Datada de 19-11-2007, com carimbo de entrada de 2007.11.20, deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela a reclamação que deu origem aos presentes autos, cfr. fls. 13 e segs;

F) A Reclamante defendeu a subida imediata e com efeito suspensivo da reclamação, vejam-se as razões sinteticamente enunciadas no antecedente Relatório.

6 - A sentença sob recurso ponderou no seu segmento decisório nos seguintes termos:

"Enfim, cotejando esta orientação teórica com os factos dados como provados, vemos o seguinte:

- A reclamação versa sobre um despacho de instauração de execução fiscal;

- Não foi ainda realizada qualquer penhora ou venda;

- As razões de facto e de direito apresentadas pela Reclamante para sustentar a respectiva reclamação reduzem-se à alegação de factos passíveis de integrar vícios de ilegalidade; mas,

-Da respectiva reclamação não consta a alegação de quaisquer factos integradores da ocorrência de prejuízo irreparável.

Termos em que, temos de concluir não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

Consequentemente, não é este o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação — dele só se deve conhecer após a realização da penhora e da venda (artigo 278/1 do CPPT) devendo, por isso, os autos ser remetidos ao Serviço de Finanças de Tondela, com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a este tribunal no momento processual supra referido.

Como se disse a Recorrente veio nestes autos com argumentação, na essência idêntica a outras já anteriormente apreciadas, inclusive por Tribunais superiores, defender a subida imediata da reclamação. Dito de outra forma neste como nos outros casos o pedido de subida imediata carece e careceu de fundamento razoável.

Atendendo ao que se vem referindo e ao disposto no artº. 278º, n.º 6 do CPPT entendo como justa e adequada uma sanção pecuniária no montante de 10 UCS".

Como se alcança deste extracto da sentença recorrida, a decisão proferida não assentou numa dimensão normativa do artigo 278.º do CPPT de acordo com a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos seus n.º 3 e 5, ao invés do que vem referido pela recorrente na sua conclusão 1.ª.

Antes a sentença julgou não ser o momento para conhecer o mérito da reclamação deduzida com base no facto de não ter sido alegado "quaisquer factos integradores da ocorrência de prejuízo irreparável".

Na verdade, em parte alguma da sentença se rejeita a possibilidade da subida imediata da reclamação com fundamento na circunstância dos eventuais prejuízos ocasionados pelo acto reclamado não resultarem das ilegalidades elencadas no n.º 3.º do artigo 278.º do CPPT, e isto desde logo porque nenhuns factos foram alegados susceptíveis de integrarem o conceito de prejuízos irreparáveis.

Ora, sendo assim, não se pode afirmar que a interpretação que na sentença recorrida se fez do referido artigo 278.º do CPPT comporte uma dimensão normativa ferida de inconstitucionalidade orgânica ou material, como defende a recorrente.

Vejamos mais em detalhe.

Da inconstitucionalidade orgânica:

Entende a recorrente que a inconstitucionalidade orgânica que invoca resultaria da violação do artigo 57.º, alínea c) da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, uma vez que a autorização legislativa conferida ao Governo o condicionava a aprovar o CPPT "no respeito pela compatibilização das suas normas com as da lei geral tributária e regulamentação das disposições da referida lei que desta careçam".

Para tanto, vem alegado que o artigo 103.º da LGT ao consagrar o direito do interessado reclamar para o juiz da execução fiscal de todos os actos praticados pelos órgãos da administração tributária e o artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j) do mesmo diploma, o direito de impugnar actos, praticados na execução fiscal, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, não consente a fixação do regime de subida imediata das reclamações apenas para os casos consignados no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

Em face dessa violação, o Governo teria legislado em matéria de reserva relativa da Assembleia da República e daí a inconstitucionalidade orgânica arguida.

Como acima vimos, a sentença recorrida não perfilhou uma dimensão normativa do artigo 278.º do CPPT que a faça padecer dessa inconstitucionalidade, antes o diferimento da apreciação jurisdicional da reclamação apresentada se deveu a razões atinentes com a falta de invocação de factos susceptíveis de integrarem o conceito de prejuízos irreparáveis.

Por outra parte, sendo regra a subida diferida da reclamação ao tribunal tributário, após a realização da penhora e da venda (artigo 278.º, n.º 1 do CPPT), o que se compreende perante a desejada celeridade do processo de execução fiscal, o alargamento dos casos de subida imediata para todas as situações em que a sua retenção possa ocasionar prejuízos irreparáveis ou que a torne inútil permite salvaguardar o respeito pelos invocados dispositivos legais da LGT e, dessa forma, assegurar a conformidade constitucional da solução normativa consagrada no artigo 278.º quanto ao momento da subida da reclamação, já que se respeitaria a lei de autorização legislativa concedida ao Governo nesta matéria.

Da inconstitucionalidade material:

Alega a recorrente que a dimensão normativa extraída na sentença do artigo 278.º do CPPT violaria o disposto nos artigos 26.º (direito ao bom nome, reputação e imagem), 103.º, n.º 3 (ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja liquidação se não façam nos termos da lei) e 268.º, n.º 4 (garantia da tutela jurisdicional efectiva).

Repetindo que a dimensão normativa que a recorrente põe em crise não foi, na realidade, perfilhada na sentença, sempre se dirá que as regras ou condicionamentos previstos no artigo 278.º para a subida imediata das reclamações, tendo em conta o alargamento dos casos que se perfilha, apresentam-se como proporcionados e razoáveis tendo em vista o interesse público que ao legislador também importava proteger de celeridade do processo de execução fiscal, não constituindo uma barreira ou constrangimento excessivos ao direito dos contribuintes a verem apreciadas em sede contenciosa as reclamações que deduzam dos actos lesivos dos órgãos de execução fiscal.

Relativamente ao direito ao bom nome, reputação e imagem que a recorrente entende serem violados, cumprirá tão só salientar que nada vem alegado que permita concluir que as invocadas consequências ultrapassem os normais incómodos ou transtornos inerentes a quem é objecto de uma execução fiscal, em nada relevando em termos de revestir uma dimensão lesiva de um direito constitucionalmente protegido.

Da condenação em sanção pecuniária;

Insurge-se, por último, a recorrente contra a sua condenação numa sanção pecuniária no montante de 10 UCs.

Fundamentando essa condenação, ponderou-se na sentença que a argumentação que fora apresentada a respeito do pedido de subida imediata da reclamação já fora apreciada noutros processos, inclusive por Tribunais Superiores e que, a exemplo do que aí sucedera, carecia de fundamento razoável - cfr artigo 278.º, n.º 6 do CPPT.

A este respeito, a recorrente centra o seu inconformismo na denúncia de que ainda não teriam transitado as decisões que anteriormente tinham apreciado a argumentação que deduzira quanto à subida imediata das reclamações, a qual tão pouco fora objecto de qualquer decisão do Tribunal Constitucional.

Aceitando que as decisões em causa ainda não transitaram em julgado, a verdade é que bem se andou na sentença ao condenar a recorrente numa sanção pecuniária.

Condenação essa para a qual se não exige o dolo ou negligência grave postulados pelo artigo 456.º do CPC, antes o predito n.º 6 do artigo 278.º tem o alcance útil de permitir a aplicação de sanções com base em mera negligência - cfr acórdão de 26-04-05, no recurso n.º 226/05.

Por outra parte, como afirma Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 675, na anotação 11.ª ao artigo 278.º-"*Pretende-se com a ameaça da aplicação de uma sanção*

pecuniária evitar que os interessados utilizem a reclamação com fins dilatórios ou sem o cuidado exigível, perturbando a tramitação do processo de execução fiscal com a subida imediata da reclamação, que é corolário da invocação de prejuízo irreparável."

Ora, no caso vertente, a recorrente não alegou quaisquer factos que suportassem o seu pedido de subida imediata da reclamação e daí que o mesmo necessariamente teria de claudicar.

Neste contexto, torna-se evidente que a recorrente negligenciou a fundamentação desse pedido, dessa forma causando uma inevitável perturbação e atraso na tramitação do processo de execução fiscal.

Mais grave do que alegar fundamento irrazoável, o que sempre poderá ser passível de controvérsia, é a pura e simples carência de invocação de fundamento, o que, "a fortiori", legitima a aplicação de uma sanção pecuniária nos termos do n.º 6 do artigo 278.º do CPPT, como se fez na sentença recorrida.

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

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

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Prescrição. Suspensão. Cessação da suspensão. Pagamento em prestações. Decreto-lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (Lei Mateus).

Sumário:

I — paragem decorrente da autorização da adesão ao regime previsto no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, é da responsabilidade do contribuinte, uma vez que resulta da sua solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, dessa forma impedindo a AF de prosseguir com a cobrança coerciva daquelas dívidas.

II — Só o respectivo despacho de exclusão do executado do regime de pagamento em prestações d termina a cessação da suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda, sendo que, durante o período de pagamento em prestações, subsiste a causa e a razão de suspensão dessa obrigação tributária.

III — Por período de pagamento em prestações entende-se o lapso de tempo concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele durante o qual efectivamente pagou.

Processo n.º 386/08-30.
Recorrente: Ana Paula Brites Martins.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-Ana Paula Brites Martins, com os sinais dos autos, inconformada com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a reclamação que deduzira do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Guimarães 2, datado de 27-12-2007, proferido no processo de execução fiscal n.º 3476/1998/01020510, nos termos do qual foi indeferido o pedido de reconhecimento da prescrição parcial da dívida exequenda, bem como do imediato cancelamento da penhora efectuada e restituição das verbas indevidamente pagas, dela vem interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

1.ª

O objecto do recurso prende-se com a interpretação e aplicação do art. 5º/nº 5 do DL 124/96, de 10 de Agosto

2.ª

A norma sub judice deve ser interpretada conjuntamente com as normas dos art.s 3º/nº2, 5º/nºs 3 e 4, do mesmo diploma legal, donde se há-de extrair, por aplicação do elemento sistemático da interpretação, o regime de pagamento em prestações previsto nesse DL.

3.º

Tal regime obedece aos seguintes critérios:

<Uma vez autorizado um plano prestacional, o pagamento de cada prestação será efectuado até ao final do mês seguinte a que diga respeito (art. 5º/nº2).

> Enquanto decorrer o pagamento pontual das prestações, o prazo de prescrição fica suspenso (art. 5º/nº5).

> Em caso de incumprimento pontual da dívida, esta torna-se exigível de imediato (art. 3º/nº2-alínea a).

> Só assim não será se o contribuinte requerer a relevação do atraso, nos primeiros 5 dias úteis do mês seguinte, caso não lhe seja imputável o motivo do atraso (art. 5º/ n.º 4)

>Caso contrário será proferido de imediato o despacho de exclusão, prosseguindo o processo para cobrança da dívida.

4.ª

O Desp. n.º 18/97-XIII do SEAF, de 14/03/2007, citado no MD Ac. do STA de 16/01/2008 e que a douta sentença recorrida acolheu, veio estabelecer um regime de relevação da falta de pagamento mais favorável aos contribuintes não cumpridores, escalonando os aderentes em vários patamares, consoante o número de prestações em falta, só determinando a exclusão do plano prestacional aos aderentes em situação de incumprimento prolongado, ou seja, com mais de seis meses de atraso.

5.ª

Contrariamente ao que o MD Ac do STA ut supra refere este despacho do SEAF não faz uma correcta aplicação da lei, desde logo, porque viola frontalmente o prazo de 5 dias úteis constante do art. 5º/ n.º 4 do DL 124/96, que assim é alargado para seis meses ou mais.

6.ª

Ou seja, se o despacho de exclusão não for proferido após os primeiros 5 dias úteis do mês seguinte ao incumprimento, por via das instruções administrativas do SEAF, isso não pode impedir a cessação do efeito suspensivo da prescrição previsto no art. 5º/nº 5 acima mencionado.

7.ª

Ao contrariar este modo de ver, a douta sentença recorrida alarga o prazo de prescrição aplicável à recorrente, de 10 para 17 anos, de forma injusta, inadequada e até absurda.

8.ª

Sendo dever do intérprete, imposto pelo art. 9º/n.º 4 do CC, considerar que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, a interpretação da lei efectuada pela douta sentença recorrida não pode colher, uma vez que se revela injusta, inadequada e absurda, não sendo lícito concluir que e o legislador pode ter querido tal injustiça, inadequação nem tal absurdo.

9.ª

Segundo a matéria de facto dada como provada pela douta sentença recorrida:

> A recorrente foi autorizada por despacho de 1/04/1997 a pagar em 150 prestações mensais a sua dívida de IRS.

> Efectuou o pagamento das prestações relativas aos primeiros 7 meses (Abril a Outubro de 1997)

> A recorrente não requereu a relevação da falta de pagamento relativa ao mês de Novembro de 1997, que poderia ter efectuado nos primeiros 5 dias úteis de Dezembro de 1997.

> Não obstante, só foi excluída do plano prestacional por despacho de 21/01/2004.

> Ou seja, a exclusão que, legalmente, deveria ter ocorrido em Dezembro de 1997 só ocorreu 6 anos mais tarde.

10.ª

A douta sentença recorrida considerou suspenso o prazo de prescrição durante estes 6 anos de evidente e censurável inércia da Administração Tributária.

11.ª

Ao fazê-lo, violou os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito e da protecção da confiança dos cidadãos, como corolários do princípio fundamental do Estado de Direito consagrado no art. 2º da CRP.

12.ª

Na verdade, o instituto da prescrição aparece consagrado na lei, desde tempos imemoriais, como uma sanção para a inércia do credor.

13.º

Acresce que, a prescrição serve para conferir ao devedor a certeza de que a sua situação de devedor não permanecerá indeterminadamente indefinida no tempo.

14.º

Ora, ao não valorizar desfavoravelmente a inércia da Administração Tributária na cobrança da dívida, que dispunha de todos os meios processuais e legais para o fazer, a douta sentença recorrida premeia injustificadamente o credor relapso, ao considerar suspenso o prazo da prescrição enquanto a Administração Tributária gozava o conforto da sua inércia, traindo desse modo a confiança da recorrente que, legitimamente, esperava que o credor Estado acabaria por ser sancionado precisamente pela sua inércia.

15.ª

Para além de que, a douta sentença recorrida ao alargar o prazo de prescrição de forma arbitrária como o fez, introduziu um grau de incerteza muito grande no instituto da prescrição, sem que para tal se vislumbre uma razão aceitável e justificada.

16.ª

A douta sentença recorrida também viola o art. 20º/ nº4 da CRP, na justa medida em que ao alargar de forma injustificada o prazo de prescrição aplicável põe em causa o princípio do *due process of law*, que prevê a existência de um processo justo e equitativo, como garantia de acesso aos tribunais.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Ana Paula Brites Martins

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da reclamação apresentada contra decisão do órgão da execução fiscal que não declarou a prescrição de dívida exequenda (fls.44 do apenso).

FUNDAMENTAÇÃO

1. A norma constante do art. 5º n.º 3 DL n.º 124/96, 10 Agosto deve ser interpretada com o sentido de que:

a) o período de pagamento em prestações corresponde ao período concedido ao contribuinte para pagar, e não apenas aquele em que se verificou um pagamento efectivo

b) a suspensão do prazo de prescrição das dívidas decorre entre a data do despacho de autorização do plano de pagamento em prestações e a data do despacho de exclusão do plano

(neste sentido acórdãos STA - secção de Contencioso Tributário 16.01.2008 processo nº. 416/07; 9.04.2008 processo n.º 646/07)

Apontam no sentido da interpretação propugnada:

a) o espírito do diploma, consubstanciando medidas excepcionais de recuperação de créditos por dívidas de natureza fiscal ou à Segurança Social, dos quais são devedores frequentes empresas em situação económica difícil, a qual é incompatível com o rigor da exclusão automática do plano por incumprimento pontual de qualquer prestação

b) os despachos do SEAF nºs 17/97-XIII e 18/97-XIII, estabelecendo critérios operativos para a aplicação do regime do DL n.º 124/96, 10 Agosto, com distinção entre o incumprimento simples e o incumprimento prolongado

A interpretação sustentada representa o justo equilíbrio entre o interesse do credor (o qual logra a suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda) e o interesse do devedor (o qual está protegido contra qualquer acto ofensivo da sua posse ou propriedade, em consequência da suspensão dos processos de execução fiscal pendentes)

2. Apreciando o caso *sub judicio* à luz desta interpretação da norma:

I. Regime do CPT

A dívida exequenda respeita a IRS (ano 1993)

O prazo de prescrição de 10 anos começou a correr em 1.01.1994 (art. 34.º nºs 1 e 2 CPT). O prazo de prescrição esteve suspenso entre 1.04.97 (data do despacho de autorização do plano de pagamento) e 21.01.2004 (data do despacho de exclusão do plano de pagamento).

A instauração da execução em 27.10.98 não interrompeu o prazo de prescrição, o qual se encontrava suspenso.

Em 1.01.99, data do início da vigência da LGT (art. 6º DL n.º 398/98, 17 Dezembro) tinham decorrido 3 anos e 3 meses e 20 dias, faltando 6 anos 8 meses e 10 dias para o prazo de prescrição se completar, período inferior ao prazo de prescrição mais curto de 8 anos da LGT (art.48º nº1 LGT)

II. Regime da LGT

O prazo de prescrição de 8 anos apenas se iniciou em 22.01.2004, em consequência da suspensão entre 1.04.97 e 21.01.2004, não se tendo ainda completado.

Não se verificaram factos com eficácia interruptiva ou suspensiva do prazo de prescrição (art. 49º LGT).

Do confronto dos dois regimes resulta a aplicação do regime do CPT (art. 297º n.º 1 CPC). A soma das parcelas correspondentes aos períodos decorridos entre 1.01.94 e 21.04.97 (3 anos 3 meses e 20 dias) e entre 22.01.2004 e a presente data é inferior ao prazo de prescrição de 10 anos.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

4- Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

5- A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 27/10/98, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3476/1998/01020510, para cobrança da quantia global de 1.520.471$00 (€ 7.584,08), respeitante a IRS do ano de 1993, sendo sujeitos passivos Álvaro José da Silva Gonçalves e ora reclamante, Ana Paula Brites Martins - cf. fls. 1 do apenso.

2. Os executados foram citados para a execução a 6/11/1998 cf. fls. 3 do apenso.

3. Em 31/111997, os sujeitos passivos requereram a adesão aos benefícios concedidos pelo DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, sendo autorizados, por despacho de 1.04.97, a pagar, entre outras, a dívida exequenda, em 150 prestações mensais, a primeira com início em Abril de 1997 e no montante de 399.177$00 e a restantes em prestações mensais, iguais e sucessivas de 398.917$00 - cf. fls. 26ss dos autos e 39 do apenso.

4. Das prestações referidas em 3, foram pagas apenas 7, correspondentes aos meses

de Abril a Outubro de 1997, o que perfaz a quantia total de 2.792.679$00 (€ 13.929,82), desconhecendo-se, no entanto, qual a imputação daqueles pagamentos às dívidas exequendas — cf. fls. 43v e 44 do apenso.

5. Por despacho de 21/1/2004, que verificou incumprimento das prestações há mais de seis meses e, por isso, ocorrer incumprimento prolongado, os executados foram excluídos do plano de pagamento em prestações, conforme tudo melhor consta do referido despacho aqui dado por reproduzido - cf. fls. 41 do apenso.

6. Em 22/2/2005, foi emitido mandado de penhora - fls. 36 do apenso.

7. Em 24.07.07 a reclamante dirigiu ao Chefe de Finanças requerimento a invocar a prescrição, solicitando o levantamento da penhora e restituição do que foi indevidamente paga - fls. 42 ss apenso.

8. Pelo despacho (reclamado) de 27/12/2007, notificado em 8/1/2008, que se dá por integralmente reproduzido, foi indeferido o requerimento aludido em 7 - fls. 44 do apenso e 69, 69V dos autos.

9. Dá-se aqui por reproduzido o teor dos documentos invocados no despacho de 28.12.07, a fls. 45 e 46 do apenso.

10. A presente reclamação deu entrada nos serviços de Finanças a 14.01.08 - cf. fls. 2 dos autos.

11. A partir de Dezembro de 1997 não foram praticadas diligências no processo de execução - cf. informação fls. 43V do apenso.

12. Sobre a ora executada pende penhora de vencimentos, e até 18.12.07, foi compensada nos autos a quantia de €3.108,22- cf. informação fls. 43V do apenso.

6- Contendendo com a invocada prescrição da obrigação tributária relativa ao IRS de 1993, configura-se no presente recurso como questão nuclear a conhecer o saber-se qual a consequência na suspensão do respectivo prazo de prescrição prevista no n.º 5, do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96,

de 10 de Agosto (Lei Mateus) do não pagamento das prestações autorizadas ao abrigo do regime consagrado nesse diploma.

Com arrimo em recente decisão deste Supremo Tribunal (ac. de 16-01-08, no recurso n.º 416/07), a sentença sob recurso perfilhou o entendimento de acordo com o qual só o despacho de exclusão do executado do regime de pagamento em prestações determina a cessação do prazo de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda e daí tenha julgado não prescrito o questionado IRS de 1993.

Ao invés, na sua alegação de recurso a recorrente vem defender, em suma, que a suspensão do prazo prescricional só opera durante o tempo em que decorra o pagamento das prestações autorizado, logo cessando uma vez verificado o respectivo incumprimento e daí que se o despacho de exclusão não for proferido nos primeiros 5 dias do mês seguinte ao incumprimento verificado, isso não pode impedir a cessação do efeito suspensivo da prescrição previsto no n.º 5, do artigo 5.º do DL n.º 124/96.

A questão delineada tem obtido resposta uniforme neste Supremo Tribunal no sentido da decisão recorrida, podendo ver-se, para além do aresto já acima citado, os acórdãos de 7/02/07 e 9/04/08, nos recursos n.ºs 1130/06 e 646/07, respectivamente.

Desde já se diga que não se descortinam razões ponderosas para divergir de tal jurisprudência, cuja douta fundamentação seguiremos de perto.

Vejamos.

De harmonia com o disposto no n.º 5, do artigo 5.º do DL n.º 124/96 o prazo de prescrição das dívidas tributárias suspende-se durante o período de pagamento em prestações, devendo entender-se este período de pagamento como aquele foi concedido ao contribuinte para pagar e não aquele durante o qual efectivamente pagou.

De facto, a não exclusão automática do regime excepcional autorizado perante o incumprimento da plano de pagamento decorre desde logo da previsão constante do n.º 4 do artigo 5.º do DL 124/96 que estabelece a possibilidade da relevação do atraso, desde que por motivo não imputável ao devedor.

No mesmo sentido vai o Despacho 18/97-XII do SEAF de 14/03/07 que aprovou as grandes orientações para o acompanhamento do plano de regularização de dívidas fiscais, de acordo com o qual, relativamente aos aderentes em situação de incumprimento prolongado (contribuintes com mais de seis meses de atraso), a Administração Tributária não exclui automaticamente do regime os contribuintes logo que deixem de pagar as primeiras prestações, antes procura que eles mantenham essa adesão, aceitando que eles adiram a planos de regularização autónomos das quantias em dívida ou ofereçam bens em pagamento.

Como se afirma no já aludido acórdão de 16/01/08, rec. n.º 416/07-

"Ou seja, só depois de notificados para regularizarem a sua situação faltosa e no caso de não o fazerem os contribuintes são então excluídos do regime de adesão e passam a ser tratados como não aderentes, com a consequente perda dos benefícios que até aí mantinham, o que significa que só pelo despacho de exclusão os contribuintes perdem efectivamente os benefícios de terem aderido ao plano de regularização das dívidas fiscais ao abrigo do DL 124/96, um dos quais é necessariamente a suspensão dos processos de execução, deixando de se justificar a partir daí, por isso, a suspensão do prazo de prescrição que até aí se impunha."

Contra este entendimento se insurge a recorrente, a qual para tanto alega que o mesmo viola os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da protecção da confiança dos cidadãos e a um processo justo e equitativo, dessa forma se premiando a inércia da administração que só muitos anos mais tarde venha a proferir o referido despacho de exclusão.

Não cremos que assista razão à recorrente.

Na realidade, foi a recorrente quem lançou mão de um regime excepcional de pagamento em prestações que determinava a suspensão do prazo de prescrição e impedia a AF de prosseguir com a cobrança coerciva das dívidas fiscais em causa.

Como tal, só a ela se devem imputar as consequências da adopção desse regime excepcional, sejam elas favoráveis ou não aos seus interesses imediatos *("ubi commoda, ibi incommoda*"), muito embora o agravamento destas últimas possa decorrer de uma tardia valoração por parte da administração de uma situação de incumprimento.

A este propósito se acompanha o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer ao afirmar que –"*A interpretação sustentada representa o justo equilíbrio entre o interesse do credor (o qual logra a suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda) e o interesse do devedor (o qual está protegido contra qualquer acto ofensivo da sua posse ou propriedade, em consequência da suspensão dos processos de execução fiscal pendentes).*

Importa, pois, concluir que o entendimento que se acolhe não afronta os princípios constitucionais que a recorrente invoca.

Definido que só o despacho de exclusão do executado do regime de pagamento em prestações determina a cessação da suspensão do prazo de prescrição, analisemos de seguida da eventual prescrição da dívida do IVA de 1993 da recorrente.

Impõe-se começar pela determinação de qual seja o regime aplicável ao prazo prescricional a atender.

Com efeito, na situação em apreço, esse prazo prescricional começou a decorrer ainda na vigência do Código de Processo Tributário, o qual no n.º 1 do seu artigo 34.º dispunha que essas obrigações tributárias prescreviam no prazo de 10 anos a contar do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Todavia, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária esse prazo foi encurtado para 8 anos, contados nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, e nos impostos de obrigação única a partir da data em que o facto ocorreu (artigo 48.º, n.º 1).

A resposta a essa questão passa pelo disposto no artigo 297.º do CC, aplicável por força do disposto no artigo 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT.

Com efeito, o n.º 1 deste normativo preceitua o seguinte- "*A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar"*.

De salientar que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo, à sua medida e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso.

Designadamente, o artigo 297.º do CC nada nos diz a respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo, à face da lei nova ou antiga, o que antes deverá ser procurado no artigo 12.º do CC, no qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa os factos novos, ou seja, aqueles que ocorrerem na sua vigência (cfr. acórdão de 17/10/07, rec. n.º 656/07).

Comecemos, então, por apurar qual o prazo prescricional aplicável ao IRS de 1993 em causa nos autos:

O prazo de prescrição começou a decorrer a 1/01/94 (artigo 34.º, n. 1 e 2 do CPT), tendo estado suspenso entre 1/04/97 (data do despacho de autorização do plano de pagamento em prestações) e 21/01/04 (data do despacho de exclusão do mesmo plano), sendo certo que a instauração da execução em 27/08/98 não revestiu eficácia interruptiva, uma vez que o prazo de prescrição se encontrava suspenso.

Isto significa que à data da entrada em vigor da LGT (1/01/99) estavam decorridos 3 anos, 3 meses.

Ou seja, à luz do CPT faltavam 6 anos e 9 meses para se completar o prazo de prescrição de 10 anos, quando é certo que esse prazo previsto na LGT é de 8 anos (artigo 48.º, n.º 1).

Daí que, nos termos do artigo 297.º do CC seja de aplicar o prazo de 10 anos a contar de 1/01/94.

Ora, no caso sujeito, tendo o decurso do prazo prescricional estado suspenso entre 1/04/97 e 21/01/04, constata-se que somando o decurso do prazo de prescrição decorrido entre 1/01/94 e 1/04/97, como vimos 3 anos e 3 meses, com o decorrido desde 21/01/04 até à presente data, ainda não se completou o prazo de prescrição de 10 anos da dívida de IRS de 1993 da recorrente, como bem se decidiu na sentença.

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

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

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Taxa de licenciamento de obras. Audiência prévia. Preterição de formalidade essencial.

Sumário:

I — O exercício do direito de audiência prévia constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do

administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.

II — Tal só não sucederá se a formalidade preterida se degradar em formalidade não essencial, o que ocorrerá quando se está perante decisão que não pudesse ser outra que não a efectivamente tomada, seja por força de uma actividade vinculada seja por resultar de mera operação aritmética.

III — Havendo divergência quanto à área do prédio, o que motivou uma segunda medição por parte dos serviços, não se pode dizer que a audição prévia da impugnante antes da liquidação efectuada com base nessa nova medição se traduziria num acto totalmente inútil e, por isso, dispensável, ou seja, que a decisão adoptada não pudesse ser diferente caso a interessada tivesse sido ouvida.

IV — Assim, sendo obrigatória a audição prévia da impugnante e não se enquadrando a situação em nenhuma das previsões de dispensa do direito de audição dos n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º da LGT, ocorre preterição de formalidade essencial, determinante da anulação do acto de liquidação impugnado, uma vez que, no caso, tal formalidade se não degrada em formalidade não essencial e, portanto, não podia ser omitida.

Processo n.º 392/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública junto da Câmara Municipal de Bragança.
Recorrido: Construções Agostinho & Filipe, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Construções Agostinho & Filipe, Lda., com sede em Bragança, contra a liquidação de taxas devidas pelo licenciamento de obras efectuada pela Câmara Municipal de Bragança, no valor de 5.931.008$00, veio esta interpor recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O princípio da participação ou de "audiência dos interesses", referido nos artigos, 60º da Lei Geral Tributária e 100º do C.P.A. não é um princípio absoluto a ser cumprido/exigido em todos os casos que envolvam uma "decisão".

2.ª- Tal dever/direito só existe quando a autoridade administrativa tenha o poder/dever de decidir num ou noutro sentido, o que não é o caso, já que se trata aqui, tão só, de praticar um acto vinculado, confirmativo e legalizante da expressa informação dos serviços camarários.

3.ª- A "liquidação das taxas" a que se refere o artº 117º do D.L. 555/99, de 16 de Dezembro, resulta, no fundo, de meras operações de mensuração e de cálculo aritmético, proferindo o Sr. Presidente da Câmara um simples "despacho de expediente", não podendo alterar os valores resultantes das referidas operações de mensuração e aritméticas constantes da Informação dos Serviços.

4.ª- Tal despacho não envolve a necessidade de audiência prévia do munícipe requerente, até por ser descabida e inócua qualquer participação deste no sentido de contrariar o constante dos documentos por ele juntos aos autos e por contrariar a própria realidade factual, iniludível.

5.ª- Se algum lapso ou erro for constatado, o munícipe requerente tem o direito de reclamar graciosamente ou de impugnar judicialmente, mas não o direito de exigir audiência prévia.

6.ª- Ao decidir em sentido contrário - entendendo que, in casu, a audiência prévia era obrigatória e a sua ausência constituiu a preterição de uma formalidade essencial geradora de anulabilidade – na douta sentença recorrida foram violadas, por erro de interpretação/aplicação e além do mais, as normas contidas nos art.ºs 100.º e 103.º do C.P.A., art.º 60.º da L.G.T. e artigo 117.º do D.L. 555/99, de 16 de Dezembro.

Por acórdão de 10/04/2008, julgou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, declarando competente para tal a 2.ª Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. PGA emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1) A sociedade, ora impugnante, "Construções Agostinho e Filipe, Lda.", foi notificada através do oficio 1455, datado de 12 de Fevereiro de 2001, pela Câmara Municipal de Bragança para, no prazo de 30 dias a contar da notificação, proceder ao pagamento das taxas em débito, no montante de

Esc. 5.931.008$00, taxas essas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 100.º da Tabela de Taxas e Licenças em vigor à data do licenciamento - documentos n.ºs 1, 4 e 5 juntos com a petição.

2) A impugnante solicitou ao Presidente da Autarquia se dignasse mandar notificá-la devidamente nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 36.º e 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - documento n.º 2 junto com a petição.

3) Através do oficio 2626, datado de 22 de Março de 2001, a Câmara Municipal satisfez o requerido - documento n.º 3 junto com a petição.

4) A Câmara Municipal, através dos serviços competentes, efectuou uma segunda medição das áreas do prédio ao qual tinha sido atribuído o Alvará de licença de construção n.º 501/00 - artigos 4.º da petição e 11.º da contestação.

5) Com base na qual procedeu a nova liquidação e cobrança das taxas - artigo 4.º da petição e 11.º da contestação.

6) A impugnante não foi ouvida antes da realização desta nova liquidação.

III - Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Mirandela que, por entender que a impugnante não foi ouvida antes da liquidação das taxas referentes a licenciamento de obras e não se verificar nenhuma das situações previstas na lei que dispensa o cumprimento da audiência prévia, concluiu ter havido preterição de formalidade essencial, determinante da anulação do acto de liquidação.

Alega a recorrente FP que o princípio da participação ou de audiência dos interessados, referido nos artigos 60.º da LGT e 100.º do CPA não é um princípio absoluto a ser cumprido em todos os casos que envolvam uma decisão, antes apenas sendo exigível quando a autoridade administrativa tenha o poder/dever de decidir num ou noutro sentido, o que não é o caso, pois a liquidação das taxas aqui em causa resulta, no fundo, de meras operações de mensuração e de cálculo aritmético.

Vejamos. Como se disse já no acórdão deste Tribunal de 23/01/2008, proferido no recurso n.º 837/07, «*O direito de todos os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações da administração que lhes disserem respeito está hoje constitucionalmente consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e concretizado nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT.*

O exercício desse direito constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.

Todavia, nem sempre assim acontece, pois em casos excepcionais a lei dispensa o seu cumprimento e noutros a mesma pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do acto.

É o que sucede, por exemplo, quando está em causa uma actividade vinculada da administração em que a decisão não poderia ser outra que não a efectivamente tomada.

Há, nessas situações, e não padecendo o acto de outros vícios, designadamente o de violação de lei, a aplicação do princípio do aproveitamento do acto, entendendo-se que não se justifica a anulação do acto, apesar da preterição do direito de audição, na medida em que a decisão tomada seria a única concretamente possível.».

No caso em apreço, como a própria recorrente o admite, não há dúvida que a impugnante não foi ouvida antes da liquidação, sendo certo que era obrigatória a sua audição prévia, nos termos dos artigos 45.º, n.º 1 do CPPT e 60.º, n.º 1 da LGT, e que o caso se não enquadra nas previsões de dispensa do direito de audição dos n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º da LGT.

Ocorreu, portanto, a preterição de uma formalidade essencial, determinante, em princípio, de anulação do acto impugnado, que só não se verificará se tal formalidade se degradar em formalidade não essencial e, portanto, da sua omissão não resultará tal ilegalidade.

Ora, para que tal suceda, é necessário que se esteja perante decisão que não pudesse ser outra que não a efectivamente tomada, seja por força de uma actividade vinculada seja por resultar de mera operação aritmética, como alega a recorrente.

Só que a operação de liquidação, neste caso, não se traduz numa simples operação aritmética, sendo necessário antes quantificar o número de metros a considerar.

E a prova disso é que, como resulta do ponto 4 do probatório, houve necessidade de efectuar uma segunda medição das áreas do prédio ao qual tinha sido atribuído o alvará de licença de construção, tendo sido com base nesta segunda medição que se procedeu a nova liquidação, sem que antes a impugnante tenha sido ouvida.

Por outro lado, ressaltando do artigo 6.º da petição inicial que a impugnante se não conforma com os valores assim encontrados, pois considera que a área é a mesma, o que é contrariado pela entidade liquidadora, tal facto só vem acentuar que a audição prévia da impugnante se não traduziria num acto totalmente inútil e, por isso, dispensável, tanto mais que a impugnante defende também que a taxa em causa já foi paga.

Ou seja, a decisão poderia ser diferente da adoptada no caso de a impugnante ter sido ouvida.

Tal só não sucederia se, não levantando dúvidas a base tributável, a liquidação da taxa resultasse apenas da aplicação da taxa devida àquela base, pois só nessas circunstâncias não haveria qualquer possibilidade de a intervenção da recorrente poder influenciar o conteúdo do acto de liquidação.

Daí que improceda a alegação da recorrente e se imponha a confirmação da decisão recorrida.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária - IRC de 1992

Sumário:

1 — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 34.º do CPT, 49.º da LGT e 326.º e 327.º do Código Civil, não havendo paragem por mais de um ano, dos respectivos processos, todas as causas, tanto interruptivas como suspensivas, ocorridas antes de 1 de Janeiro de 2007, produzem os seus efeitos próprios: de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente.

2 — Pelo que todo o período decorrido para a prescrição fica eliminado, só começando a correr novo prazo após o trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar.

3 — Instaurada execução fiscal em Fevereiro de 2007, não tem relevância para efeitos da aludida prescrição, a respectiva pendência na vigência da L.G.T..

Processo nº.: 415/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: Sonicel Ar Condicionado, SA
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou prescrita dívida de IRC do exercício de 1992, da executada Sonicel Ar Condicionado, SA.

Formulou as seguintes conclusões:

I — Nos termos do n.º 2 do art. 34º do CPT, o prazo de prescrição, respeitante ao IRC de 1992, iniciou-se em 01/01/93.

II — Interrompeu-se em 10/02/1997, com a dedução de reclamação graciosa, iniciando-se neste data a contagem do prazo de 10 anos.

III — Em 21/01/1998, com a adesão ao regime previsto no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, inicia-se a suspensão do prazo de prescrição que decorre até 8 de Dezembro de 2001, por força do despacho de exclusão proferido em 8 de Novembro de 2001.

IV — E isto porque não pode deixar de ser imputável ao sujeito passivo a suspensão impeditiva da prossecução da cobrança coerciva das dívidas exequendas, por parte da Administração Fiscal, pois essa suspensão teve origem no pedido de regularização ao abrigo daquele regime excepcional.

V — "Só a exclusão daquele regime, a qual se processa apenas com o respectivo despacho de exclusão, determina o levantamento da suspensão da execução com a consequente cessação do seu efeito interruptivo do prazo de prescrição" - cfr. douto acórdão do STA de 16/01/2008, proc. 0416/07.

VI — Tendo sido o executado autorizado a pagar em prestações as suas dívidas fiscais, o prazo de prescrição suspende-se durante o período desse pagamento, sendo irrelevante o facto de o executado ter deixado de cumprir com o pagamento atempado das mesmas, isto é o que resulta do acórdão de 7 de Fevereiro de 2007, do STA, no âmbito do proc. 01130/06.

VII — E isto porque a Administração Fiscal ainda que os sujeitos passivos deixem de pagar as prestações contratadas, lhes propõe planos de regularização autónomos ou que ofereçam bens em pagamento, procurando desta forma a manutenção da adesão que só após notificação para regularizarem a sua situação, e após se verificar da não regularização efectiva e só então, é proferido o despacho de exclusão perdendo então nesse momento os benefícios da adesão ao DL 124/96.

VIII - Em Setembro de 2007, já após o trânsito em julgado da impugnação judicial julgada improcedente por acórdão do Tribunal Administrativo Central Sul, de 27/02/2007, foram penhorados e aplicados diversos saldos de contas bancárias e outros créditos da reclamante não tendo decorrido, pois, o prazo a que se refere o art. 34º do CPT.

IX — Não deveria o Tribunal Tributário ter decidido a procedência da presente reclamação. Com esta decisão interpretou incorrectamente os preceitos legais aplicáveis e/ou não teve em conta o estabelecido nos arts. 34º do CPT, DL n.º 124/96 de 10/08, n.ºs 1 e 3 do Despacho 17/97-XIII e n.º 5 do Despacho 18/97-XIII.

A executada contra-alegou pugnando pelo acerto da decisão recorrida.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por, em síntese, a dívida não estar prescrita.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

A) A reclamante deduziu, em 10-2-1997, reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRC n.º 8310018415, relativa ao exercício de 1992, no valor de 67.666.859$00 (€ 337.520,87), a qual foi indeferida por despacho de 20-9-2001;

B) Em 27-2-1997, o Serviço de Finanças de Lisboa 2 instaurou contra a ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 3247-97/103055.8, para cobrança coerciva do IRC e juros compensatórios identificados em A) que antecede;

C) Em 31-1-1997, a ora reclamante aderiu ao regime de regularização de dívidas previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, relativamente à dívida exigida nos autos de execução fiscal identificado em B) que antecede;

D) Por despacho de 16-1-1998, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, foi deferido o requerimento identificado em C), determinando-se o pagamento da dívida em 24 prestações mensais, devendo a primeira prestação ser paga em Fevereiro de 1998 e a última em Janeiro de 2000;

E) A ora reclamante foi notificada, em 21-1-1998, do despacho referido em D) que antecede;

F) A ora reclamante efectuou o seu primeiro e único pagamento ao abrigo do regime de regularização de dívidas, previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, em 31-7-1998, no valor total de € 12.240,82 (2.454.064$00), correspondendo € 8.733,74 (1.750.958$00) a imposto, € 2.131,89 (427.406$00) a juros compensatórios e € 1.375,19 (275.700$00) a juros de mora vencidos;

G) Face ao incumprimento pela ora reclamante do acordo de regularização de dívidas, foi proferido, em 3-10-2001, pelo Director Geral de Impostos, despacho de exclusão do regime previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o qual foi notificado à reclamante em 8-11-2001.

H) Em 24-8-2007, a reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa 2 um requerimento no qual solicitou, nos termos do artigo 34.º do CPT e dos artigos 175.º, 176.º, n.º 1, alínea b) e 270.º do CPPT, a declaração de prescrição da dívida tributária objecto do processo de execução fiscal identificado em B) que antecede, com a consequente extinção desse mesmo processo.

I) Sobre o requerimento referido em H) que antecede, recaiu informação e subsequente despacho de indeferimento, proferido, em 18-9-2007, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2;

J) A ora reclamante foi notificada do despacho identificado em I) que antecede, na pessoa da Exma. Mandatária, em 26-9-2007;

K) Em 19-9-2007, foi emitido pelo Chefe de Serviço de Finanças de Lisboa 2, no âmbito do processo de execução fiscal identificado em B) que antecede, um mandado de penhora de bens da ora reclamante, tendo em vista o pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais;

L) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foi, em 20-9-2007, lavrado o auto de penhora de saldo da conta bancária n.º 020202256930, existente na Caixa Geral de Depósitos, e de que é titular a ora reclamante, no valor de € 607,74;

M) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foi, em 20-9-2007, lavrado o auto de penhora do saldo da conta bancária n.º 27860900176, existente no Banco Popular, e de que é titular a ora reclamante, no valor de € 14.101,43.

N) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foram, em 21-9-2007, lavrados os autos de penhora dos saldos das contas bancárias n.º 80967744, 15042788, 1580263179 e 13956898, existentes no Banco Millennium BCP, e de que é titular a ora reclamante, no valor total de € 30.140,18;

O) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foi, em 21-9-2007, lavrado o auto de penhora do saldo da conta bancária n.º 53-00024724477/10, existente no banco BANIF, e de que é titular a ora reclamante, no valor de € 128,52;

P) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foi, em 21-9-2007, lavrado o auto de penhora do saldo de conta bancária n.º 011397090000, existente no Banco Espírito Santo, e de que é titular a ora reclamante, no valor de € 377.996,46;

Q) Em cumprimento do mandado de penhora referido em K) que antecede, foram, em 21-9-2007, lavrados os autos de penhora de créditos que a ora reclamante detém sobre a sociedade "Frixira - Sociedade de Refrigeração e Electricidade, Lda", no valor de € 32.298,49.

R) Em 12-10-2001, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa identificada em A), a ora reclamante deduziu impugnação judicial contra a mesma liquidação, a qual veio a ser julgada improcedente por acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27-2-2007.

Vejamos, pois:

A questão a dilucidar nos autos é a da aludida prescrição.

Ora, é apodítico que a dívida não está prescrita.

Tratando-se de IRC de 1992, o prazo prescricional de dez anos começou a correr em 1 de Janeiro de 1993 — artigo 34.º do CPT.

Em 12 de Outubro de 2001, a executada deduziu impugnação judicial, o que não só interrompeu a prescrição, como inutilizou todo o prazo anteriormente decorrido — que, pois, nem importa concretizar — artigo 49º da LGT.

Tal impugnação foi julgada improcedente por acórdão do TCAS, de 27 de Fevereiro de 2007, pelo que se recomeça no respectivo trânsito em julgado, a contar o respectivo prazo.

E, em 27 de Fevereiro de 1997, foi instaurada execução fiscal que se mostra ainda pendente, pendência que, todavia, não tem relevância por aquela ser anterior à LGT.

Ora, em tal circunstancialismo fáctico, todas as causas interruptivas e suspensivas produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente.

Razão por que todo o período de tempo decorrido para a prescrição está eliminado, só começando a correr novo prazo depois do trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar (artigo 49.º da LGT e 326.º e 327.º, n.º 1, do Código Civil).

Cfr. JORGE DE SOUSA, Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre a prescrição da obrigação tributária, ainda inédito.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, assim se mantendo o despacho do Chefe de Serviço de Finanças, reclamado.

Custas pela recorrida, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Prescrição. Suspensão. Lei Mateus.

Sumário:

I — Nos termos do n.º 5 do artigo 5.º do DL 124/96, de 10 de Agosto, o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento das prestações autorizadas, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou.

II — Só a exclusão do regime previsto naquele DL, a qual se processa apenas com o respectivo despacho de exclusão, determina a cessação do efeito suspensivo do prazo de prescrição.

Processo n.º: 446/08-30.
Recorrente: Pedra Arcada — Granitos, Construção Civil e Obras Públicas, L.da
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 – Pedra Arcada – Granitos, Construção Civil e Obras Públicas, Lda., com sede em Fonte Arcada, Sernancelhe, veio, nos termos dos artigos 276.º e 277.º CPPT, reclamar da decisão do Chefe de Finanças proferido no processo de execução fiscal n.º 2674199801001370 que não declarou a prescrição das dívidas de IRC e IVA do ano de 1994, e dos juros compensatórios respectivos.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Viseu foi a reclamação apresentada indeferida.

Não se conformando com tal decisão, dela vem, agora, a reclamante interpor recurso para este Tribunal, alegando, quanto à extinção por prescrição do processo de execução fiscal, que:

1- A recorrente apresentou requerimento de adesão ao Dec.-Lei n.º 124/96, de 10/08, o qual tinha o efeito previsto no art.º 14.º, n.º 10.

2- Contudo, em contrário da remissão da sentença (Acórdão STA, 2.ª Secção, de 2008.01.16, Processo n.º 0416/07), vimos referir que não se impediu com a adesão que a Administração Fiscal prosseguisse com a cobrança coerciva das dívidas.

3- Pois o que susteve a cobrança coerciva foi a apresentação da garantia bancária, em montante suficiente (AA dos Factos Provados).

4- Assim não foi o motivo de que com a adesão ocorreu a suspensão da execução.

5- Pelo que não liga a adesão com a suspensão da prescrição.

6- Todavia, o art.º 5.º, n.º 5, só suspende o prazo de prescrição durante o período de pagamento das prestações (dizemos nós desde que paga efectivamente a primeira prestação).

7- Isto é, desde que paga a primeira prestação, então aí, deve haver lugar à exclusão daquele regime.

8- E durante este período podemos falar em suspensão da execução.

9- Pelo que não se sufraga o entendimento de que a prescrição se suspende durante o período em que foi concedido o prazo de pagamento.

10- Pelo que é ilegal outra qualquer interpretação que extravase a literal, isto por o legislador se ter expressado correctamente.

11- Pois, conforme referimos, não resulta da letra da lei e, no mesmo sentido, o art.º 11.º, n.º 1 da LGT.

12- Sendo que esta matéria, das garantias, tem reserva de lei da Assembleia da República, cfr. art.º 103.º, n.º 2 da CRPortuguesa.

13- Ora, não constava na autorização legislativa, nem da do legislador ordinário, a concessão de pagamentos, na forma suspensiva.

14- Pelo que a suspensão de pagamentos foi dada de forma ilegal.

15- Ademais atribuída a título excepcional, fora de tempo e sem base legal.

16- Isto é, deu a sentença, valor legal suspensivo, a uma adesão aceite num conjunto de ilegalidades.

17- O que não pode ser.

18- Pois, viola a lei fundamental inscrita no art.º 103.º, n.º 2 da CRP, e consequentemente não pode ser aplicada.

19- Ademais, porque faz prevalecer o entendimento do período de pagamento que foi concedido ao contribuinte, que nem sequer existia na mente do legislador, porque a autorização concedida e depois expressa na letra da lei era no sentido de pagar as prestações, sem carência alguma.

Assim,

20- Não tendo a recorrente pago nenhuma prestação, jamais existiu a suspensão do prazo de prescrição.

21- Ou seja, a adesão ao Dec.-Lei n.º 124/96, de 10.08, é inócua, neste caso, para a prescrição.

22- Pelo que excede, em muito, neste caso, o prazo de prescrição, pelo que a execução fiscal em causa deve ser considerada extinta.

Em conclusão

I – O processo de execução fiscal deve ser considerado extinto, por prescrição, pois a adesão ao Dec.-Lei n.º 124/96, de 10.08, sem pagamento de qualquer prestação, não suspende a respectiva contagem – cfr. art.º 103.º, n.º 2 da CRP e art.º 5.º, n.º 5 do Dec.-Lei n.º 124/96, de 10.08.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) O processo de execução fiscal n.º 2674/98/100132.9 foi autuado em 1998.10.12 no Serviço de Finanças de Sernancelhe contra a Reclamante;

B) Tem por base:

i. Certidão de dívida n.º 980062274, que atesta que a executada é devedora de PTE 1 283 874$00, de IRC de 1994, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.06.03, acrescido de juros de mora contados a partir de 1998/06;

C) Em 1998.10.12, foi expedido aviso registado (fls. 2-v do processo de execução fiscal);

D) Em 1998.07.17, no Serviço de Finanças deu entrada a petição de impugnação judicial da dívida e junta cópia ao processo de execução fiscal;

E) Na mesma data foi autuada como processo de impugnação e o Chefe daquele Serviço proferiu despacho ordenando o cumprimento do disposto no artigo 129.º CPT;

F) E em 2001.03.21, o Escrivão do Serviço de Finanças de Sernancelhe, em cumprimento daquele despacho, juntou aos autos a informação de fls. 63 a 65, instruída com os documentos de fls. 10 a 62;

G) Entre as duas datas referidas em E) e F) o processo não teve tramitação alguma;

H) O processo de execução fiscal n.º 2674-98/100137.0, que corre termos no Serviço de Finanças de Sernancelhe, foi autuado em 1998.11.09;

I) Tem por base:

i. Certidão de dívida n.º 980233039, emitida em 1998.11.03, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 236 943$00, de IVA de 1994, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.06.30; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

ii. Certidão de dívida n.º 980233036, emitida em 1998.11.03, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 46 276$00, de IVA de 1994, juros compensatórios, do período de 9406t, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.06.30; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

iii. Certidão de dívida n.º 980233037, emitida em 1998.11.03, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 39 141$00, de IVA de 1994, juros compensatórios, do período de 9409t, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.06.30; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

iv. Certidão de dívida n.º 980233038, emitida em 1998.11.03, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 36 055$00, de IVA de 1994, juros compensatórios, do período de 9412t, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.06.30; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

J) Em 1998.07.17, no Serviço de Finanças de Sernancelhe deu entrada a petição de impugnação judicial da dívida e junta cópia ao processo de execução fiscal;

K) Na mesma data foi autuada como processo de impugnação e o Chefe daquele Serviço proferiu despacho ordenando o cumprimento do disposto no artigo 129.º CPT;

L) Em 2001.03.21, o Escrivão do Serviço de Finanças de Sernancelhe, em cumprimento daquele despacho, juntou aos autos a informação de fls. 40 a 48, instruída com os documentos de fls. 49 a 63;

M) Entre as duas datas referidas em K) e L) o processo não teve tramitação alguma;

N) Em 2004.06.30, foi proferida sentença que julgou improcedente a impugnação, confirmada por Ac. TCAN de 2006.09.14;

O) Entretanto, no processo de execução fiscal, em 2007.12.19, foi enviado ofício registado com aviso de recepção, assinado em 2007.12.20, do qual se transcreve:

i. Fica V. Exa. avisado de que se encontram pendentes de execução dívidas de IVA e respectivos juros compensatórios do ano de 1994, que foram objecto de adesão ao sistema de regularização de dívidas a que se refere o Decreto-Lei n.º 124/96, cujo plano de pagamentos não foi cumprido, tal como tinha sido autorizado;

ii. Assim, deverá V. Exa., ainda no decurso do presente ano, efectuar o pagamento das importâncias em dívida;

iii. Caso o mesmo não se mostre efectuado, este Serviço de Finanças accionará, a partir do dia 2 de Janeiro de 2008, a garantia bancária, que se mostra junta ao referido pedido (...);

P) A execução fiscal n.º 2674-98/100101.9 foi instaurada no Serviço de Finanças de Sernancelhe e autuada em 1998.09.28;

Q) Tem por base:

i. Certidão de dívida n.º 980163569, emitida em 1998.08.25, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 171 735$00, de IVA, de 1994, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.02.28; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

ii. Certidão de dívida n.º 980163567, emitida em 1998.08.25, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 65 501$00, de IVA, do período de 9412t, juros compensatórios, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.02.28; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

iii. Certidão de dívida n.º 980163566, emitida em 1998.08.25, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 65 501$00, de IVA, do período de 9409t, juros compensatórios, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.02.28; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

iv. Certidão de dívida n.º 980163570, emitida em 1998.08.25, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 136 881$00, de IVA, de 1995, juros compensatórios, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.02.28; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

v. Certidão de dívida n.º 980163568, emitida em 1998.08.25, que atesta que a Reclamante é devedora de PTE 34 600$00, de IVA, do período de 9512t, juros compensatórios, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 1998.02.28; mais atesta que são devidos juros de mora contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento;

R) Em 1998.03.20, no Serviço de Finanças deram entrada duas petições de impugnação judicial das dívidas e juntas cópias ao processo de execução fiscal;

S) Em 1998.03.24 foram autuadas como processos de impugnação e o Chefe daquele Serviço proferiu despacho ordenando o cumprimento do disposto no artigo 129.º CPT;

T) Em 2001.03.16, o Escrivão do Serviço de Finanças de Sernancelhe, em cumprimento daquele despacho, juntou aos autos a informação de fls. 56 e 57 ao processo que correu termos neste TAF sob o n.º 1583/2004;

U) Entre as duas datas referidas em S) e T) o processo não teve tramitação alguma;

V) E em 2006.05.30, foi proferida sentença que declarou prescrita a dívida impugnada;

W) E em 2001.03.16, o Escrivão do Serviço de Finanças de Sernancelhe, em cumprimento daquele despacho, juntou aos autos a informação de fls. 53 a 55 ao processo que corre termos neste TAF sob o n.º 1584/2004;

X) Entre as duas datas referidas em S) e W) o processo não teve tramitação alguma;

Y) Entretanto, em 1999.03.04, no Serviço de Finanças de Sernancelhe, deu entrada requerimento de regularização de dívidas a que se refere o n.º 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, no qual pediu ainda a suspensão do pagamento das prestações relativas a IRC, juros compensatórios e IVA até estarem resolvidas as respectivas impugnações;

Z) Por despacho de 1999.04.30, o pedido foi deferido e autorizado o pagamento em 150 prestações mensais, iguais e sucessivas, e a Requerente notificada para prestar garantia;

AA) Foi prestada a garantia bancária n.º 00/010/65027, no montante de PTE 4 766 868$00, sobre o Banco BPI, SA;

BB) Em 2007.12.10, em requerimento dirigido ao Chefe de Finanças de Sernancelhe, a Reclamante solicitou o reconhecimento da prescrição das dívidas de IRC e IVA de 1994 e juros compensatórios e a libertação da garantia bancária prestada;

CC) Em 2007.12.19, o Chefe de Finanças proferiu o despacho reclamado do qual se extracta:

i. (,,,) Por falta de pagamento voluntário das dívidas em causa, foi instaurado, em 1998.11.09, o processo de execução fiscal n.º 2674199801001370, por dívida de IVA de 1994 e respectivos juros compensatórios, que corre termos neste Serviço de Finanças;

ii. Nesse processo foi, pela executada, apresentado pedido de adesão ao sistema de regularização de dívidas a que se refere o Decreto-Lei n.º 124/96, vulgo Plano Mateus, aí requerendo que lhe fosse concedido o pagamento das dívidas em 150 prestações mensais iguais;

iii. Depois de devidamente informado, foi o mesmo pedido remetido à Direcção dos Serviços de Justiça Tributária da Direcção-Geral dos Impostos, o qual veio a ser deferido nos moldes requeridos:

iv. Entretanto, e porque as dívidas em causa se encontravam em contencioso tributário, derivado da apresentação da impugnação judicial, instaurada em 1998.04.12, foi concedido à executada a suspensão do pagamento das referidas prestações até ao trânsito em julgado de decisão que lhe fosse desfavorável, devendo, entretanto, para o efeito, prestar garantia nos termos a que aludia o então artigo 255.º CPT, conjugado com o artigo 282.º do mesmo Código, e, ainda, tendo em vista o contido no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 124/96, o que fez em 10 de Janeiro de 2000;

v. Por acórdão datado de 2006.09.14, do Tribunal Central Administrativo Norte, foi a impugnação judicial julgada improcedente;

vi. Nos termos do n.º 7 do despacho que concedeu o benefício do pagamento em prestações, foi dado a conhecer à executada as obrigações inerentes ao pedido em causa, e a que estava sujeita, logo após o trânsito em julgado da decisão desfavorável, isto é, efectuar o pagamento de todas as prestações vencidas, continuando daí em diante a proceder ao pagamento das prestações vincendas;

vii. Tendo tomado conhecimento da decisão que recaiu sobre a impugnação judicial, até ao momento não se apresentou neste Serviço de Finanças para regularizar a sua situação contributiva tributária;

viii. Apenas veio o requerimento agora em análise, onde, como se disse, pretende lhe seja reconhecida a prescrição da dívida em causa;

ix. Aqui chegados, há que ter em consideração, essencialmente, o disposto no n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, segundo o qual o prazo de prescrição das dívidas se suspende durante o período de pagamento das prestações;

x. Como se infere do supra mencionado plano de pagamento prestacional, e retirado o prazo de suspensão, o prazo de prescrição alongar-se-ia até 2014/09/28, assim calculado:

1. Data de início da contagem: 1995.01.01;

2. Data da instauração da impugnação: 1998.07.17;

3. Data do pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96: 1999.03.04;

4. Data do trânsito em julgado da sentença: 2006.09.28;

xi. Assim sendo, constata-se, e ao contrário do pretendido pela executada, que as dívidas em causa não se mostram ainda prescritas, atentos os normativos supra invocados, pelo que se indefere o presente pedido de reconhecimento da prescrição (...);

DD) Este despacho foi comunicado por ofício registado com aviso de recepção assinado em 2007.12.20;

EE) Em 2007.12.27, a presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Sernancelhe;

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Viseu que indeferiu a reclamação deduzida pela ora recorrente contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Sernancelhe que não reconheceu a prescrição das dívidas exequendas.

Dizendo estas respeito a IRC e IVA do ano de 1994, não há dúvida que o respectivo prazo de prescrição se iniciou, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 34.º CPT, em 1/1/1995, sendo certo que tais obrigações tributárias prescreviam, por força do n.º 1 do mesmo normativo, no prazo de dez anos.

Sucede que, tendo sido instaurada impugnação judicial em 17/7/1998, esse prazo se interrompeu, nos termos do n.º 3 do citado artigo 34.º CPT.

Entretanto, com a instauração das execuções em 12/10/1998 e 9/11/1998, viriam a ocorrer novas causas de interrupção da prescrição.

Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, e a consequente redução do prazo de prescrição para oito anos, haveria que apurar, de harmonia com o artigo 297.º CC, o prazo a aplicar.

No caso em apreço, tendo ocorrido, ainda na vigência do CPT, dois factos interruptivos da prescrição (a instauração da impugnação judicial, primeiro, e, depois, a execução fiscal), sem que, até à data do início da vigência da LGT, qualquer desses processos tenha estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, e, por via disso, tenha cessado o efeito interruptivo daqueles, e sendo o prazo da LGT inferior ao do CPT, será aqui aplicável o da LGT por, à face do CPT, faltar mais tempo para o prazo se completar.

Prazo esse que, obviamente, só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, a partir de 1/1/1999 (artigo 297.º, n.º 1 do CC).

Todavia, tendo a ora recorrente apresentado pedido de adesão ao sistema de regularização de dívidas previsto no DL 124/96, de 10 de Agosto, o qual lhe foi deferido por despacho de 30/4/1999, e sido autorizada a pagar aquelas em 150 prestações mensais, aquele prazo de prescrição ficou suspenso desde essa data e durante o período de pagamento em prestações (n.º 5 do artigo 5.º do DL citado).

Ora, ainda que a recorrente alegue nunca ter pago qualquer prestação, o certo é que a mesma ainda não foi excluída do regime previsto naquele diploma.

Razão por que, mantendo-se ainda a suspensão decorrente do mesmo, não ocorreu ainda a alegada prescrição das dívidas em causa, como muito bem entenderam o despacho reclamado e a decisão recorrida.

Vem agora a recorrente invocar que, não tendo pago qualquer prestação, jamais existiu a suspensão do prazo de prescrição.

Além de que, em seu entender, não foi o pedido de adesão àquele sistema de regularização de dívidas que impediu ou susteve a AF de prosseguir a cobrança coerciva das dívidas mas sim a apresentação de garantia bancária.

Isto é, a questão que se coloca no presente recurso é a de se saber qual o efeito na contagem do prazo de prescrição das dívidas ao Estado que provoca o não pagamento das prestações autorizadas ao abrigo do DL 124/96, de 10 de Agosto (Lei Mateus).

Ora, nos termos do n.º 10 do artigo 14.º do citado DL 124/96, o deferimento do requerimento de adesão às medidas excepcionais consagradas neste diploma determina, enquanto o devedor reunir as condições nele referidas, a suspensão dos processos de execução fiscal em curso, bem como a instauração de novos processos, quando não se tornem necessários para garantir o valor da dívida.

Do mesmo modo que, por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5.º deste DL, o prazo de prescrição das dívidas se suspende durante o período de pagamento em prestações.

Acresce que o n.º 2 do artigo 3.º do mesmo DL estabelece que as dívidas abrangidas por este diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando, entre outras razões, deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas.

Assim sendo, como se já se referiu no acórdão deste STA de 16/1/2008, proferido no recurso n.º 416/07, «*não há dúvida que, por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5.º do citado DL 124/96, de 10/8, o prazo de prescrição se suspende durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou.*

Na verdade, que o incumprimento do plano de pagamento em prestações não determina automaticamente a exclusão do regime excepcional previamente autorizado resulta logo do próprio n.º 4 do artigo 5.º do DL 124/96 o qual prevê a possibilidade de relevação do atraso, desde que por motivo não imputável ao devedor.

Aliás, em sintonia com essa correcta interpretação da lei, está também o Despacho 18/97-XIII do SEAF de 14/3/07 que aprovou as grandes orientações para o acompanhamento do plano de regularização de dívidas fiscais, ao determinar que os contribuintes serão objecto de tratamento diferenciado conforme se trate de aderentes com situação regularizada (os que estejam a cumprir integralmente os compromissos decorrentes da adesão), aderentes com incidentes (os que tenham mais de três meses de prestações em falta), aderentes em situação de incumprimento simples (com mais de três meses de prestações em falta e que após terem sido contactados não tenham requerido a sua regularização) ou aderentes em situação de incumprimento prolongado (os contribuintes com mais de seis meses de atraso no cumprimento do plano prestacional).

E só relativamente a estes últimos, de acordo com tal Despacho, e após a constituição de garantias, a AF preparará, então, o despacho de exclusão do regime prestacional com cessação ou caducidade de benefícios, conforme os casos.

O que significa, assim, que a AF não exclui automaticamente do regime os contribuintes logo que estes deixem de pagar as primeiras prestações, antes procura que eles mantenham essa adesão, aceitando que eles adiram a planos de regularização autónomos das quantias em dívida ou ofereçam bens em pagamento.

Ou seja, só depois de notificados para regularizarem a sua situação faltosa e no caso de não o fazerem os contribuintes são então excluídos do regime de adesão e passam a ser tratados como não aderentes, com a consequente perda dos benefícios que até aí mantinham, o que significa que só pelo despacho de exclusão os contribuintes perdem efectivamente os benefícios de terem aderido ao plano de regularização das dívidas fiscais ao abrigo do DL 124/96, um dos quais é necessariamente a suspensão dos processos de execução, deixando de se justificar a partir daí, por isso, a suspensão do prazo de prescrição que até aí se impunha.

Só a exclusão daquele regime, a qual se processa, como vimos, apenas com o respectivo despacho de exclusão, determina o levantamento da suspensão da execução com a consequente cessação do seu efeito interruptivo do prazo de prescrição.».

É, de resto, esta interpretação a que melhor se adequa com o espírito do DL 124/96, o qual teve em mente, como salienta o Exmo. PGA no seu parecer, a aplicação de medidas excepcionais de recuperação de créditos por dívidas de natureza fiscal ou à segurança social das quais eram devedores empresas muitas delas em situação económica difícil, completamente incompatível com o rigor da exclusão automática do plano por incumprimento pontual de qualquer prestação.

E o facto de se terem estabelecido critérios operativos diferenciados para a aplicação do regime previsto no DL 124/96, distinguindo os contribuintes com a sua situação regularizada dos que estariam em incumprimento simples ou prolongado, procurando um justo equilíbrio entre o interesse do credor e o interesse do devedor, não tem nada de ilegal nem põe em causa qualquer princípio constitucional.

Improcede, desta forma, toda a alegação da recorrente.

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

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

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Compensação de dívida tributária pela Administração. Interpretação conforme à Constituição.

Sumário:

Numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na declaração de compensação de dívida tributária sem que sobre o acto de liquidação da mesma tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa.

Processo n.º 464/08-30.
Recorrente: Lusosider — Aços Planos, S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

1.1 "Lusosider-Aços Planos, SA" vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a reclamação por si apresentada contra decisão proferida nos presentes autos pelo órgão da execução fiscal.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

I. Da violação do direito de defesa

1. O tribunal *a quo* entendeu, na Douta Sentença recorrida, que a compensação de créditos no decurso do prazo de apresentação de reclamação graciosa, não consubstancia uma limitação do direito de defesa, uma vez que continua a assistir à Recorrente o direito de deduzir reclamação graciosa, interpretação com a qual a Recorrente concorda.

2. No entanto, entende a Recorrente que o objecto da dissenção é diverso, residindo, antes, em saber se o direito subjectivo público à suspensão do processo de execução fiscal é, na prática**,** coarctado pela interpretação dada, em concreto, pelo órgão de execução fiscal e pelo tribunal *a quo*, das normas previstas no CPPT relativas à instauração do processo executivo e à compensação de créditos tributários.

3. Com efeito, na situação em apreço, quando da citação da instauração do processo de execução fiscal, a Recorrente fora já notificada da compensação de créditos tributários, o que significa que o pagamento da dívida exequenda foi imposto à Recorrente sem que lhe tenha sido dada possibilidade de prestar garantia, bem como de reclamar, impugnar ou deduzir oposição, pressupostos necessários para que o contribuinte logre obter o desejado efeito suspensivo do processo de execução fiscal.

4. Em face do exposto, não poderá acolher-se a interpretação efectuada pelo tribunal *a quo* na Sentença recorrida, em virtude desta se traduzir, na prática, na restrição dos direitos de defesa do contribuinte, nomeadamente de promover a suspensão do processo de execução fiscal, e, por conseguinte, na desconsideração do contribuinte como sujeito da relação jurídico-tributária.

5. Neste sentido, a Douta Sentença recorrida padece do vício de erro de julgamento ao considerar que o acto tributário de compensação de créditos não viola o direito subjectivo público à obtenção da suspensão do processo de execução fiscal, o qual consubstancia uma garantia de defesa da Recorrente, consagrada no n.º 4 do artigo 268º da CRP, razão pela qual a mesma deve ser anulada, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil ("CPC").

II. Da violação do direito de participação no processo de execução

6. Entende o tribunal *a quo*, na Douta Sentença recorrida, que, tendo a compensação de créditos operado no âmbito da cobrança coerciva realizada no processo de execução fiscal, não existe violação do direito de participação por parte da Administração Tributária.

7. No entanto, a Recorrente considera que o acto tributário de compensação de dívidas fiscais efectuado pela Administração Tributária, porquanto lesivo da sua esfera patrimonial, e uma vez efectuado sem prévio exercício do direito de audição pela Recorrente, fere o princípio da participação, consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

8. Ora, no caso em apreço, é inequívoca a violação do direito de participação dado que foi preterida, pela Administração Tributária, a fase de audiência prévia, obrigatória sempre que o órgão competente disponha de elementos que a façam conduzir a uma decisão desfavorável aos interessados, e que apenas em situações excepcionais previstas na lei, e não preenchidas na situação *sub judice*, pode ser dispensada.

9. Sendo o princípio da participação um princípio geral de direito que deve ser observado nos procedimentos administrativos que culminem numa decisão potencialmente lesiva da esfera dos administrados, a decisão do tribunal *a quo*, não tendo decidido em conformidade, enferma de erro de julgamento e deve, por conseguinte, ser revogada.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão declaratório da procedência da reclamação – apresentando a seguinte fundamentação.

1. Violação do direito de participação no processo de execução

A compensação de créditos constitui causa de extinção (parcial ou total) da dívida tributária que opera na fase de cobrança coerciva em processo de execução fiscal (art. 89º n.º 1 CPPT).

As normas constantes do art. 60º n.º 1 LGT, que densificam no procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito, aplicam-se à fase do procedimento que culmina com a declaração de direitos tributários (art. 267º n.º 5 CRP; arts. 54º n.º 1 e 60º n.º 1 LGT).

Nova audição do contribuinte na fase de cobrança coerciva não teria sentido útil, na medida em que aquele já teve oportunidade de exercer o direito de audição na fase declaratória do procedimento; a sua imposição constituiria violação do princípio da celeridade (art. 55º LGT).

Este entendimento não prejudica a observância do princípio da tutela jurisdicional efectiva, na medida em que o contribuinte mantém a possibilidade de dedução de impugnação judicial, oposição à execução e de interposição de subsequente recurso judicial, onde poderá discutir a legalidade da dívida exequenda objecto da compensação (art. 268º n.º 4 CRP; art. 89º n.º 1 2ª parte CPPT).

2. Compensação de créditos

Sufragamos a interpretação da norma constante do art. 89º n.º 1 CPPT sustentada na sentença, a qual alinha com os recentes **acórdãos do STA 23.04.2008 processo n.º 133/08 e 21.05.2008 processo n.º 356/08**, transcrevendo-se o sumário do último: «O artigo 89º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13º, 20º e 268º n.º 4 da CRP)»

O aresto acolhe o entendimento sobre a questão expresso por autor qualificado (Jorge Lopes de Sousa *CPPT anotado e comentado* Volume 1 2006 pp. 635/636).

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se foi dada a melhor interpretação ao disposto no n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

1. A reclamante foi notificada da liquidação de n.º 2007 1263939 referente a IRC do exercício de 2004, no montante de € 39.407,60 e da liquidação de IRC n.º 2007 1263940 referente a IRC do exercício de 2005.

2. As liquidações mencionadas na alínea anterior tinham por prazo limite de pagamento voluntário o dia 07/11/2007.

3. A reclamante não pagou os montantes mencionados na alínea A) dentro do prazo mencionado na alínea B).

4. Em 29/11/2007 foi instaurado, no serviço de finanças do Seixal 1, o processo de execução fiscal n.º 2224200701083457 para a cobrança coerciva dos montantes mencionados na alínea A).

5. A reclamante foi citada para os termos do processo de execução fiscal mencionado na alínea anterior, através do documento de cobrança datado de 03/12/2007.

6. Em 03/12/2007, no âmbito do processo de execução fiscal mencionado na alínea D), efectuou-se a compensação n.º 2007 0000000119857 no montante de € 66.289,21 nos termos do art.º 89.º do CPPT.

2.2 Prescreve o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que «*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição execução da dívida exequenda ou esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código*».

A este propósito, escreve Jorge Lopes de Sousa, em anotação 9. ao artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, que «*O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 386/2005 entendeu que o n.º 1 deste art.º 89.º não é materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e do acesso aos tribunais (art.ºs 13.º e 20.º, n.º 1 da CRP), quando interpretado com o sentido de permitir a compensação logo que a dívida se torna exigível, findo o prazo de pagamento voluntário de 30 dias (aplicável, nos termos do art.º 85.º, n.º 2, do CPPT, quando não for fixado prazo especial), mesmo antes de estar findo o prazo para o exercício do direito de impugnação, que é de 90 dias, nos termos do n.º 1 do art.º 102.º deste Código, embora desta interpretação resulte que o contribuinte que vise obstar à compensação tenha de impugnar o acto de liquidação dentro daquele prazo de 30 dias, sob pena de perder o direito de ver suspensa a execução, pois a dívida, operada a compensação, fica cobrada. Parece, porém* – pondera Jorge Lopes de Sousa –, *que a interpretação que se deve efectuar do n.º 1 deste art.º 89.º não é essa, pois a proibição de efectuar a compensação, se*

pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está ínsito naquele n.º 1 que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa e administrativa do acto de liquidação da dívida em causa.».

Por outro lado, como também assinala o mesmo Autor, na mesma obra, em anotação 7. ao normativo em foco «*(...) não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*».

É que, como já se disse no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/4/08, proferido no recurso n.º 133/08, tal entendimento «*(...) redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica*».

Daí que, como no aresto citado, tenha de concluir-se pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária antes de esgotados os prazos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa).

Cf. o que vem de dizer-se no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-5-2008, proferido no recurso n.º 356/08.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida advoga que «*a instauração do processo de execução fiscal e posteriormente a compensação não consubstancia uma limitação inaceitável do direito de defesa constitucionalmente consagrado no n.º 4 do art.º 268.º da CRP*», pois que «*à reclamante continua a assistir o direito de deduzir reclamação graciosa das liquidações ora em causa, nos termos do art.º 70.º n.º 1 do CPPT, questão diversa da possibilidade de ver suspensa a execução fiscal que não contende com o direito de defesa da reclamante*».

Na verdade, assim é.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário «não consubstancia uma limitação inaceitável do direito de defesa», e não é materialmente inconstitucional – como, aliás, já foi dito pelo Tribunal Constitucional mormente no seu acórdão supracitado.

Julgamos, no entanto – e em inteira consonância, aliás, com Jorge Lopes de Sousa, supracitado –, que a interpretação do n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em melhor conformidade com a Constituição, é a aquela que entende não ser admissível «*que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito (...), sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*».

E, assim, no caso, entendemos que, do ponto de vista de conformidade com a Constituição, não terá sido dada a mais consentânea interpretação ao disposto no n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Estamos, deste modo, a concluir que numa *interpretação conforme à Constituição*, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na *declaração de compensação de dívida tributária* sem que sobre o acto de liquidação da mesma tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a reclamação e anulando-se a decisão do órgão da execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 2008.

Assunto:

Taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas. Imposto. Constitucionalidade.

Sumário:

I — A Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, no domínio da sua vigência constituía um diploma legislativo que habilitava os municípios a cobrar tais taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas [art. 11.º, alínea a), daquela Lei].

II — O DL n.º 250/94, de 15 de Outubro não revogou o referido art. 11.º, alínea a), da Lei n.º 1/87, nem poderia validamente revogá-lo, por legislar sobre o regime de finanças das autarquias locais ser matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [nos termos da alínea s) do n.º 1 do art. 168.º da CRP, na redacção de 1992, então vigente].

III — A taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas constitui uma verdadeira taxa e não um imposto.

Processo n.º 981/07-30.
Recorrente: RESIFÉRIA – Construções Urbanas, SA.
Recorrido: Câmara Municipal do Porto.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – RESIFERIA - CONSTRUÇÕES URBANAS, SA interpôs recurso, para este Supremo Tribunal Administrativo, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em recurso jurisdicional interposto em processo de impugnação judicial iniciado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Pelo acórdão de 12-3-2008, foi decidido não tomar conhecimento do recurso, por se entender que este não é admissível, em face da entrada do processo no Tribunal Tributário de 1.ª Instância posterior a 15-9-1997 e eliminação do terceiro grau de jurisdição operada pela reforma do ETAF de 1984 que foi levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Entendeu-se neste acórdão que era a data de 16-10-1997, em que o processo foi remetido ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância pela Câmara Municipal do Porto, aquela em que o processo judicial se devia considerar instaurado, e não a data de 24-3-1997, em que fora apresentada impugnação administrativa junto daquela Câmara, nos termos do art. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de Dezembro.

A Recorrente vem pedir a reforma do referido acórdão, ao abrigo das alíneas a) e b) do art. 669.º do CPC, por, em suma, nele não ter sido levado em conta que, em 17-12-1997 tinha sido apresentada uma impugnação administrativa tendo por objecto o acto de liquidação em causa e que em 24-3-1997 tinha sido apresentada não uma impugnação administrativa, mas sim uma impugnação judicial, em face do indeferimento tácito daquela impugnação administrativa.

A Câmara Municipal do Porto respondeu, defendendo que todos os elementos constantes do processo foram considerados na prolação do acórdão reclamado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Examinando do acórdão reclamado, constata-se que é manifesto que a Recorrente tem razão ao afirmar que em 17-12-1996 apresentou uma reclamação relativamente à liquidação da taxa de urbanização em causa e que esse facto não foi tomado em consideração.

Na verdade, a apresentação dessa reclamação naquela data foi dada como assente pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no acórdão recorrido [alínea e) da matéria de facto fixada], pelo que é facto inquestionável.

Por outro lado, basta examinar o acórdão ora reclamado para confirmar que a apresentação dessa reclamação de 17-12-1996 não foi levada em consideração, pois não lhe é feita qualquer referência quer expressa, quer implícita.

Para além disso, a apresentação dessa reclamação e a constatação de que não foi apreciada por acto expresso até 24-3-1997 levam a interpretar a impugnação apresentada em 24-3-1997 como tendo por objecto não a liquidação, mas sim o indeferimento tácito da prévia reclamação, como defende a ora Reclamante. Na verdade, apesar de este documento de 24-3-1997 não ser inequivocamente interpretável dessa forma, por nele só se fazer referência à liquidação e não ao indeferimento tácito da anterior reclamação como objecto de impugnação, a interpretação de que se pretendeu impugnar o indeferimento tácito referido é a mais adequada no contexto em esta impugnação surge, após a prévia reclamação administrativa e a sua não decisão por acto expresso.

Por outro lado, entendendo-se como sendo uma impugnação judicial a apresentada em 24-3-1997, será esse ***o momento da instauração do processo contencioso***, que no acórdão reclamado se considerou relevante para demarcar o campo de aplicação do novo regime processual introduzido pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Sendo este momento anterior 15-9-1997 (data em que, nos termos da Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho, e do art. 6.º, n.º 1, do DL n.º 229/96, se iniciou o funcionamento do Tribunal Central Administrativo), mantém-se o direito ao terceiro grau de jurisdição, por força do disposto no art. 120.º do ETAF.

Assim, atende-se o pedido de reforma do acórdão de 12-3-2008, anulando o referido acórdão e decidindo que o recurso interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte é admissível.

3 – No recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo, o Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - A recorrente requereu à CMP licença de obras para um prédio localizado na cidade do Porto, tendo-lhe sido exigido o pagamento à CMP da quantia de 25.804.741$00 na qual está incluída a "taxa de urbanização" no valor de 24.441.075$00;

2 - A recorrente efectuou o pagamento por ser condição da emissão do alvará correspondente, sem o qual não poderia realizar as obras em causa, mas não concorda, e nunca concordou, com a liquidação e cobrança da "taxa de urbanização";

3 - A faculdade genérica que a Lei 1/87, de 06/01, conferiu aos municípios, de cobrarem as taxas previstas no artigo 11º, tem de ser concretizada em legislação que preveja as situações em que os Municípios efectivamente cobram essas taxas;

4 - E à data dos factos em causa nos autos a emissão de alvarás de licença de construção e de utilização estava sujeito ao pagamento, apenas, das taxas referidas na alínea b), do artigo 11º, da Lei n.º 1/87, de 06/01, e não às taxas por realização de infra-estruturas previstas na alínea a) da mesma Lei (artº 68º do D.L. n.º 445/91, de 20/11);

5 - O aditamento do n.º 4 ao artigo 68º do D.L. 445/91, de 20/11, pelo D.L. n.º 250/94 de 15/10, afastou a possibilidade da exigência pela Câmara Municipal de quaisquer outras "contrapartidas" à emissão da licença de construção ou utilização, que não sejam as taxas previstas no artigo 68º, n.º 1, e que continuaram a ser apenas as taxas referidas na alínea b), do artigo 11º, da Lei 1/87, de 06/01; SEM PRESCINDIR

6 - Está provado que não se apurou quais as infra-estruturas urbanísticas a realizar ou realizadas pela CMP, em contrapartida do pagamento da "taxa de urbanização" em referência e por causa do empreendimento em causa;

7 - Não houve, portanto, despesas efectuadas ou a efectuar pela CMP, nem as obras determinaram a necessidade da realização de infra-estruturas, e, em consequência a recorrente não retirou quaisquer benefícios da utilização de equipamentos públicos disponibilizados pela CMP;

8 - Está-se perante um verdadeiro imposto e não uma taxa, uma vez que a taxa exigida ao dono da obra pressupõe a contrapartida por parte do Município de realização efectiva de obras de urbanização de valor igual ao montante da "taxa" cobrada, dado o carácter sinalagmático ou bilateral da taxa de urbanização, o que no caso não ocorre;

9 - A "taxa de urbanização" em causa jamais poderá ser considerada como uma taxa administrativa, pois à prestação exigida ao particular, a pretexto (e não por causa) do requerimento de licença de obras, não corresponde, por parte da autarquia, a prestação individualizada de um serviço público, o acesso à utilização de bens do domínio público ou à remoção de um limite jurídico (limite ou obstáculo jurídico real levantado por razões de interesse público geral) à actividade dos particulares;

10 - A "taxa" constitui um verdadeiro e próprio imposto na medida em que o limite ou obstáculo jurídico que a concessão da licença visa remover é um obstáculo artificialmente levantado pela Administração com o objectivo de cobrar uma receita não vislumbrando qualquer prestação real ou sinalagma;

11 - Na chamada "taxa de urbanização" cobrada à recorrente e paga por esta, não existe qualquer reciprocidade já que a recorrente não recebeu nem recebe qualquer contrapartida económica proporcional da recorrente Câmara Municipal do Porto apenas recebendo permissão para realizar as obras;

12 - A Lei 90/95, de 01/09, autorizou o governo a "esclarecer que as taxas municipais por realização de infra-estruturas urbanísticas só são devidas quando resultem de efectiva prestação de serviço pelo município";

13 - E o artigo 4º n.º 2 da Lei Geral Tributária veio consagrar de forma inequívoca que a exigência de uma taxa tem que se fundamentar numa utilidade individual e directa que beneficie o particular, resultante de uma contraprestação concreta e simultânea por parte da entidade que cobra o tributo, apenas assim se verificando o nexo sinalagmático que é pressuposto da taxa.

14 - A "sinalagmaticidade jurídica" é justificação demasiado redutora quando se paga um valor tão elevado (24.441.075$00). Há uma reconhecível "desproporção" entre o montante da "taxa" e a actividade desenvolvida pela CMP, que foi nula;

15 - E não pode justificar-se a taxa com o fundamento, vago (pois não se sabe, nem se concretiza, nem as obras que o Município efectivamente se obriga a realizar por causa do empreendimento licenciado, nem o prazo razoável para a realização das concretas obras) de que a Câmara terá, no futuro, de suportar obras no referido local, pois essa é uma obrigação legal dos municípios e para a

qual elas dispõem de receitas próprias, nomeadamente o imposto municipal sobre imóveis, o imposto municipal sobre transmissão de imóveis, entre outras;

16 - A Certeza e Segurança jurídicas, princípios fundamentais de um Estado de Direito Democrático exigem que aquando do pagamento da Taxa de Urbanização estejam determinadas e definidas as infra-estruturas realizadas ou a realizar em prazo razoável e que constituem a contrapartida da taxa (artº. 2º da CRP);

17 - Há falta de concordância entre o Acórdão recorrido e o caso dos autos, pois naquela entende-se que a taxa em causa encontra a sua legalidade na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas necessárias ao uso do imóvel construído, ao passo que neste não se apurou infra-estruturas realizadas ou a realizar pela CMP, não resultando para esta última qualquer despesa, não existindo também qualquer reciprocidade já que a recorrente não recebeu qualquer contrapartida económica proporcional da CMP apenas recebendo, permissão para realizar as obras necessárias;

18 - A CMP, inclusive, no futuro, em virtude da construção dos imóveis projectados para o local, obterá também financiamento para as suportar em virtude da cobrança do imposto municipal sobre imóveis e do imposto municipal sobre transmissão de imóveis e outras taxas, que a lei permite cobrar;

19 - Não correspondendo tal "taxa de urbanização" à prestação de qualquer serviço pela Câmara Municipal do Porto, está-se perante um verdadeiro imposto e não perante uma taxa e, constituindo um imposto, é inconstitucional, por contrariar o disposto nos artigos 2º, 106º, n.º 2 e 168º, n.º 1, alínea i) da CRP, actualmente, após a última revisão, artigos 103º, nºs. 2 e 3, e 165º, n.º 1, da CRP;

20 - A liquidação e cobrança da referida quantia à recorrente pela CMP são nulas e de nenhum efeito porque ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental e constitucional do direito dos cidadãos ao não pagamento dos "impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas por lei;

21 - O Acórdão recorrido viola o disposto nos artº 68º do D.L. n.º 445/91, de 20/11, artº 4º, n.º 2, da LGT, artºs 2º, 106º, n.º 2, 168º, n.º 1, alínea i) - actualmente, após a última revisão, artºs 103º, nºs. 2 e 3, e 165º, n.º 1 - da CRP.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. sabiamente saberão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, e substituindo-se por outra que julgue procedente a impugnação judicial, com as consequências legais, e assim se fará JUSTIÇA

A Câmara Municipal do Porto contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A - È compatível o regime previsto no artº 68 do Decreto-Lei 445/91, relativamente à emissão de alvarás de licença de construção e de utilização, abrigando-se na alínea b) do artº 11 da Lei 1/87, com a faculdade prevista na alínea a) do mesmo artº 11, no que se refere às taxas pela realização de infra -estruturas urbanísticas.

B - Os municípios gozam de autonomia para, nos termos da lei, estabelecerem as taxas municipais e os respectivos montantes. Entre estas, a taxa pela licença de loteamento, a taxa pela licença de construção e a taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas.

C - A taxa pela realização, reforço e manutenção de infra-estruturas urbanísticas corresponde à contrapartida dos investimentos municipais com a construção reforço e manutenção das infra-estruturas equipamentos e espaços verdes e pode ser cobrada quer no domínio dos loteamentos urbanos, quer no domínio das obras particulares.

D - Esta taxa é a contrapartida devida aos municípios pelas utilidades prestadas aos particulares que se traduzem na disponibilização de infra-estruturas principais.

Assim em face de tudo quanto vem exposto,

Julgando-se improcedente o presente Recurso será feita inteira Justiça.

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

O acórdão recorrido estriba-se em basta, boa e sedimentada jurisprudência sobre a natureza da chamada «taxa de urbanização».

Por outro lado, nas suas alegações a Recorrente não aduz argumentos que, pela valia e novidade, justifiquem alteração do entendimento em questão.

Termos em que sou de parecer que se confirme o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

4 – No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a). Em 25/5/1995, a impugnante apresentou junto da CMP o requerimento de fls. 13, onde solicitava a emissão de uma licença de obras para o seu prédio localizado na R. das Telheiras, n.º 418/456 e R. Nova do Tronco, no Porto.

b). Em 25/7/1996, o referido pedido de licenciamento foi objecto de aprovação expressa pela CMP.

c). Em 18/9/1996, a CMP notificou essa decisão à impugnante, dando-lhe a conhecer de que deveria proceder ao pagamento da quantia global de 25.804.741$00, a título de taxa de licença correspondente.

d). Em 6/11/1996, a impugnante pagou a quantia de 25.805.086$00 à CMP, de acordo com a liquidação constante do alvará de licença n.º 277, de 1996, de que há cópia a fls. 12, na qual está incluída a taxa de urbanização no valor de 24.441.075$00, por o pagamento das referidas quantias ser condição da emissão do alvará correspondente, sem o qual não poderia realizar as obras em causa.

e). Em 17/2/1996, a impugnante reclamou para o Presidente da CMP da liquidação da taxa de urbanização, como consta dos documentos de fls. 18 e 19.

f). Essa reclamação veio a ser indeferida, por despacho proferido em 14/10/1997 pela Directora do Departamento de Finanças da CMP, pelas razões constantes do documento de que há cópia a fls. 21 e 22.

g). Este despacho foi notificado à impugnante em 20/10/1997.

h). O RMO da CMP - que criou a taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas - foi aprovado pela Assembleia Municipal em 9/6/1989, e tornado público pelo Edital n.º 11/89, de 14/8, e posteriormente alterado pelos Editais n.º 23/91 e 1/92.

i). No dia 27/5/1997, foi aprovada, por unanimidade, a deliberação da Assembleia Municipal da CMP, segundo a qual naquele RMO passaria a constar que o Regulamento foi aprovado pela Assembleia Municipal ao abrigo do determinado no art. 11º, alínea a) da Lei 1/87, de 6/1, art. 39º, n.º 2, alínea 1) do DL n.º 100/84, de 29/3, art. 43º, n.º 1 do DL 400/84, de 31/12, DL 448/91, de 29/11, com as alterações introduzidas pelo DL 334/95, de 28/12 e L. 26/96, de 1/8.

j). Não se apurou quais as infra-estruturas urbanísticas a realizar ou realizadas pela CMP, em contrapartida do pagamento da taxa de urbanização em referência e por causa do referido empreendimento.

k). A presente impugnação foi instaurada em 15/10/1997.

5 – Pelo licenciamento de obras num prédio localizado na cidade do Porto, a Câmara Municipal do Porto liquidou à Recorrente a quantia de 24.441.075$00 a título de «taxa de urbanização».

A primeira questão colocada pela Recorrente é a de a faculdade genérica que a Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, atribui aos municípios no sentido da cobrança das taxas indicadas no seu art. 11.º depender de legislação que preveja as situações em que elas podem ser cobradas.

O art. 11.º da Lei n.º 1/87 estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 11.º

Taxas dos municípios

Os municípios podem cobrar taxas por:

a) Realização de infra-estruturas urbanísticas;

b) Concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios;

Como se vê, na alínea a) atribuiu-se aos municípios a faculdade de cobrança de taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, cumulativamente com as taxas pela concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios, previstas na alínea b).

Esta Lei n.º 1/87 constitui um diploma legislativo que habilita os municípios a cobrar tais taxas. Pelo que não havendo exigência constitucional ou legal de que as taxas sejam criadas por lei, não há suporte para afirmar que fosse necessário qualquer outro diploma legislativo definido as situações em que tais taxas podem ser cobradas.

Assim, desde que os tributos que sejam criados pelos municípios tenham a natureza de taxas e se enquadrem em qualquer dos tipos de taxas arrolados no referido art. 11.º, está assegurada a viabilidade legal da sua criação.

6 – A segunda questão colocada pela Recorrente é a de o aditamento do n.º 4 ao art. 68.º do DL n.º 445/91, de 20 de Novembro, efectuado pelo DL n.º 250/94, de 15 de Outubro, ter eliminado a possibilidade de cobrança da taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas.

Esta questão foi apreciada exaustivamente no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 639/95, de 15-11-1995, processo n.º 19/94, em que é demonstrada a compatibilidade da exigência da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, referida na alínea a) do art. 11.º da Lei n.º 1/87, com a da taxa pela emissão de alvará de licença de construção, prevista na alínea b) do mesmo artigo.

Aliás, como bem se refere no acórdão recorrido, a entender-se que o DL n.º 250/94 tinha afastado a possibilidade de cobrança da taxa realização de infra-estruturas urbanísticas, este diploma seria organicamente inconstitucional, por alteração do regime de finanças das autarquias locais estar inserido na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [nos termos da alínea s) do

n.º 1 do art. 168.º da CRP, na redacção de 1992, então vigente] e a autorização legislativa em que o Governo se baseou para alterar o DL n.º 455/91 não lhe permitir alterar aquele regime.

7 – A Recorrente entende que a taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas ofende a Constituição por constituir um imposto.

A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. ([1])

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspectividade jurídica indispensável à existência de uma relação sinalagmática.

No caso da taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas, está em causa a compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo.

O aumento da construção urbana implica a necessidade presente ou futura de criação ou reforço das infra-estruturas urbanísticas que é um encargo para os municípios, pelo que esta prestação a cargo dos municípios é a contraprestação da taxa em causa. ([2])

Por outro lado, não já elementos que permitam afirmar que, no caso da taxa em causa, há uma desproporção entre o montante exigido e as despesas de obras de urbanização criadas ou a criar como contrapartida pelo Município do Porto, pelo que não se pode considerar demonstrado que não exista a relação sinalagmática característica das taxas.

Por isso, o tributo em causa é de qualificar como taxa.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 25 de Junho de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) *Neste sentido, podem ver-se:*
– SOUSA FRANCO, Finanças Públicas e Direito Financeiro, volume II, 4.ª edição, página 64;
– ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, volume I, páginas 42-43;
– DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 1996, página 27;
– BRAZ TEIXEIRA, Princípios de Direito Fiscal, 1979, página 43-44;
– PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, volume I, página 165.

([2]) Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 357/99, publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 44.º volume, página 251, e n.º 410/00, publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 48.º volume, página 141.

DIÁRIO DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25495/89

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.